

**ANDRÉIA CRISTINA PINGUELLO  
MARIA LUCIA CHRUN**

**ESTUDO DOS REFLEXOS DA PROPOSTA DO NOVO CÓDIGO DE DEFESA DO  
CONTRIBUINTE NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Auditoria Integral.  
Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CASCADEL  
2003**

## **MENSAGEM**

Para Andréia Cristina Pinguello “*in memorian*”.

Percebemos a luz das estrelas principalmente à noite, mas a luz emanada de nossa amiga Andréia, superava a luz das estrelas, pois estava presente em seu sorriso todas as horas do dia.

E Deus chamou esta luz para si, por querer ao seu lado pessoas de bem.

E a mim, a nós, resta a saudade e o consolo na lembrança de seu sorriso e de sua alegria.

Fique em paz amiga, irmã, filha, mãe, na certeza de que jamais a esqueceremos.

Mas eu sou pretenciosa e lhe peço: continue olhando por nós, sorrindo para nós, iluminando-nos.

Maria Lucia Chrun

## **DEDICATÓRIA**

**Dedicamos este trabalho aos nossos pais  
pela lição de vida digna.**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradecemos primeiramente a Deus por estar sempre presente em nossas vidas, a toda a nossa família pelo incentivo e apoio, a todos os professores e funcionários, pela dedicação e atenção dispensadas durante o curso, ao professor orientador que no decorrer deste trabalho nos auxiliou no caminho a ser seguido e as demais pessoas que amamos, pela compreensão e estímulo, devido ao tempo que estivemos ausentes de seu convívio. Também a Coordenação da Receita do Estado que disponibilizou os recursos e nos proporcionou a oportunidade de participar deste curso.

## RESUMO

### **CHRUN, M. L e PINGUELLO, A. C. ESTUDO DOS REFLEXOS DA PROPOSTA DO NOVO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Este trabalho é composto de um estudo a respeito do Projeto de Lei Complementar nº 646/1999, em tramitação no Senado Federal, de autoria do Senador Jorge Konder Bornhausen, o qual estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias. Teve como objetivo principal conhecer e provocar o debate em torno do que prevê o Novo Código de Defesa do Contribuinte e ainda, analisar as consequências de sua aprovação, bem como evidenciar seu aspecto corporativista. Essa análise foi desenvolvida através de pesquisa bibliográfica e documental, comparando a legislação vigente com o disposto no Projeto de Lei Complementar nº 646/1999, considerando também, opiniões dos defensores e opositores sobre o tema. Não obstante os méritos anunciados pelo projeto, de coibir abusos cometidos pelo aparato fiscalizatório contra contribuintes indefesos, consideramos que o assunto é delicado e merece ser discutido exaustivamente pela sociedade como um todo, sob pena de ser aprovada uma legislação que possa ser utilizada em benefício de maus contribuintes. Na verdade, o que Código propõe, a par de regulamentar dispositivos constitucionais já existentes, é reinterpretar a Constituição em face de novas demandas sociais surgidas, orientando assim as relações entre o Fisco e o contribuinte. Neste aspecto, o projeto é bom, na medida em que determina que a fiscalização tributária seja imparcial e objetiva, zelando pelo ingresso dos tributos aos cofres públicos, e motivando os contribuintes cumpridores de seus deveres a ter motivos para crer que as leis tributárias vêm sendo igualmente aplicadas. Porém, é relevante que sejam analisados os pontos que afetam particularmente a Administração Tributária, para que, possíveis entraves à fiscalização não venham a prejudicar a eficácia e eficiência da máquina fiscal, colidindo assim, com o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

**Palavras-Chave:** Código; Defesa; Contribuinte; Fiscalização.

E-mail: [mlchrun@pr.gov.br](mailto:mlchrun@pr.gov.br); [penelope@pr.gov.br](mailto:penelope@pr.gov.br).

## ÍNDICE

<b>MENSAGEM .....</b>	<b>II</b>
<b>DEDICATÓRIA .....</b>	<b>III</b>
<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>IV</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>V</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>2. METOLOGIA.....</b>	<b>4</b>
<b>3. DESENVOLVIMENTO.....</b>	<b>5</b>
3.1. DIREITO TRIBUTÁRIO.....	5
3.1.1. Direito Positivo.....	8
3.1.2. Relação entre Direito Financeiro e Direito Tributário.....	9
3.1.3. Conceito de Direito Tributário.....	10
3.1.4. Fontes do Direito Tributário.....	13
3.1.5. Vigência e Aplicação da Legislação Tributária.....	23
3.1.6. Interpretação da Legislação Tributária .....	25
3.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	29
3.2.1. Definição de Tributo .....	29
3.2.2. Figuras Tributárias .....	31
3.2.3. Administração Tributária .....	32
3.2.4. Competência Tributária .....	33
3.2.5. Obrigação Tributária .....	37
3.2.6. A Relação Jurídica entre o Fisco e o Contribuinte .....	39
3.2.7. Sujeitos Ativo e Passivo .....	41
3.3. NOVO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE .....	45

3.3.1. Visão Geral da Proposta .....	45
3.3.2. Legislação Tributária no Contexto Brasileiro .....	50
3.3.3. Enfraquecimento do Fisco .....	53
3.3.4. Defesa do Contribuinte .....	56
3.3.5. Aspectos Polêmicos do Código de Defesa do Contribuinte .....	61
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>70</b>
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>75</b>
<b>6. ANEXOS .....</b>	<b>78</b>
ANEXO.I – Projeto de Lei do Senado nº 646, de 1999 Complementar..	79
ANEXO.II – Tramitação atual do Projeto de Lei Complementar nº 646, de 1999.....	103
ANEXO.III – Quadro Ilustrativo dos Trâmites no Senado de um Projeto de Lei Complementar.....	105
ANEXO.IV – Memorial desenvolvido pela FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual, com relação ao Projeto de Lei Complementar do “Código de Defesa do Contribuinte”.	107

## 1. INTRODUÇÃO

Viver num Estado fiscal-democrático que garanta os direitos e imponha os deveres, tendo como horizonte o interesse público, é, sem dúvida, um direito de todos.

O sistema ideal deve ainda fazer a intermediação entre os membros da sociedade, evitando todo e qualquer abuso do poder e a prevalência dos mais poderosos sobre os mais fracos.

O Direito Tributário, coexistindo com os demais ramos do direito, tem na busca desse sistema ideal, do qual encontramos-nos distantes atualmente, papel fundamental, especialmente tendo em vista a possibilidade de ser utilizado como instrumento de igualdade social, regulando a instituição e arrecadação dos tributos e visando a redistribuição dos recursos de maneira justa.

O exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização dos seus fins quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, regulador da atividade econômica. Tal poder contudo há que ser disciplinado, em prol dos cidadãos-contribuintes.

COELHO (1999, p. 32) “Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, *isonomicamente*. Seu objeto é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte.”

Atualmente está adiantada a tramitação, no Senado Federal, do Projeto de Lei Complementar nº 646/99, o chamado “Código de Defesa do Contribuinte”, de autoria do Senador Jorge Bornhausen (PFL/SC), que dispõe sobre os direitos e garantias dos contribuintes.



O estudo da regulamentação, através dessa legislação específica, da relação entre o Estado e os contribuintes, é o que foi analisado nesta pesquisa.

No cumprimento da missão que invocou para si, o Estado, além do combate ao desperdício do dinheiro público, tem que arrecadar o que necessita, devendo exercer, para tanto, a sua atividade fiscalizadora.

É na constatação do bom funcionamento do aparato fiscalizatório do Estado, zelando pelo ingresso dos tributos aos cofres públicos, que os contribuintes cumpridores de seus deveres ganham motivos para crer que as leis tributárias vêm sendo igualmente aplicadas.

A falta de atenção da sociedade ao Projeto de Lei Complementar nº 646/99, é motivo de reflexão e, porque não dizer, de preocupação, não só por parte daqueles que atuam diretamente no campo tributário, tais serão os efeitos gerados pela sua aprovação.

Dadas as afirmações acima, foram analisadas quais as grandes inovações ou modificações advindas do novo Código de Defesa do Contribuinte, em face da realidade vivenciada atualmente nas relações travadas entre o Estado e o contribuinte.

Porém, não se teve jamais a pretensão de taxar o projeto de bom ou ruim, e sim, abordá-lo criticamente, explorando seus aspectos positivos e negativos.

Foram analisadas as normas constantes do texto do Projeto de Lei Complementar nº 646/99 – Código de Defesa do Contribuinte, em contraste com a atual situação em vigor, levando-se em consideração os conflitos existentes entre o contribuinte e o fisco, tão antigos quanto o próprio aparecimento do Estado, especialmente no Brasil, onde o emaranhado de leis tributárias favorece muitas

vezes o sonegador, visando conhecer e provocar o debate em torno do espírito do novo diploma legal.

Com a aprovação do novo Código de Defesa do Contribuinte, há o risco de as mudanças trazidas serem mal utilizadas pelo sonegador, em prejuízo dos que pagam bem e, num país de níveis de sonegação alarmantes, um código com o teor do que está sendo proposto poderia estimular ainda mais a sonegação.

A necessidade premente de uma reforma tributária ampla e responsável coloca em dúvida a real importância de uma legislação que, em resumo, enfraquece o fisco, sob o pretexto de coibir abusos cometidos pelo aparelho estatal contra cidadãos indefesos.

O que se entende é que tema tão polêmico, com possíveis reflexos imediatos na sociedade, deveria ser objeto de maior discussão, levando-se em consideração a população que é quem realmente arca com o ônus dos tributos.

Especificamente, analisou-se as consequências da aprovação do novo Código de Defesa do Contribuinte nas relações deste com o Estado, tendo em vista as diversas inovações protecionistas.

E ainda, foi abordado o aspecto corporativista do novo código e o provável favorecimento dos maus contribuintes.

## 2. METODOLOGIA

A análise foi desenvolvida a partir de pesquisas bibliográficas e documentais.

Foi utilizado o método indutivo, partindo da análise das disposições contidas na legislação proposta em comparação com as normas vigentes acerca do assunto, como o Direito Tributário e o Sistema Tributário Nacional, considerando as opiniões dos defensores e dos opositores do novo Código, para chegar a um juízo sobre o tema.

Para avaliar os objetivos específicos: as conseqüências da aprovação do novo Código e abordagem do seu aspecto corporativista, foram verificados:

Aspectos do Direito Tributário e Sistema Tributário Nacional;

O contexto Brasileiro;

A defesa do Contribuinte;

A necessidade de um debate mais amplo;

A urgência da Reforma Tributária.

O enfraquecimento do fisco;

O protecionismo ao sonegador, em detrimento aos bons pagadores.

### 3. DESENVOLVIMENTO

O trabalho aqui efetuado, versa sobre o Direito Tributário, sua origem e legalidade, a relação existente com o Direito Financeiro, o conceito e suas fontes e ainda a vigência, a aplicação e a interpretação da legislação tributária.

Cita-se também o sistema Tributário Nacional, com o conceito de tributos, a competência para tributar e suas limitações constitucionais, a definição dos princípios tributários, além da relação jurídico-tributária formada entre a Fazenda Pública, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e a pessoa física ou jurídica de quem se exige esta prestação, caracterizando-os como sujeito ativo (fisco) e sujeito passivo (contribuinte).

E, por fim, o próprio Código de Defesa do Contribuinte, onde se dará uma visão geral da proposta efetuada, de como sua aprovação poderá afetar o fisco, a defesa favorável da parte do contribuinte e ainda, os principais aspectos polêmicos e geradores de controvérsia, merecedores de maior atenção.

#### 3.1. DIREITO TRIBUTÁRIO

A vida em sociedade é da natureza do homem, assim como da grande maioria dos seres vivos. Desde os primórdios do surgimento do ser humano ele convive em sociedade.

A sobrevivência do gênero humano só foi garantida por meio deste convívio. As espécies humanas que permaneceram e se perpetuaram, foram aquelas que tiveram um mínimo de organização comunitária.

Com a descoberta da agricultura, e a conseqüente fixação do homem à terra, esta convivência foi se sofisticando, resultando na guerra que era, sem dúvida, uma das maneiras mais rápidas de se prosperar.

A subjugação de outros povos, cobrando dos mesmos pesadas contribuições e exigindo a entrega de grande parte do que era produzido, foi talvez o começo dos primeiros tributos.

Não demorou muito para que as lideranças passassem a dividir suas atenções entre a guerra lucrativa porém perigosa, e a organização de um sistema de cobranças que exigisse de seus semelhantes aquilo que antes era dado de bom grado.

A ganância fez com que os abusos dos governantes fossem cada vez mais freqüentes, sendo que um dos primeiros registros de revolta deu-se no século XIII, quando a nobreza obrigou o Rei João Sem Terra a assinar a "Magna Carta" cuja divisa era: "no taxation without representation" que numa tradução livre seria: "não haverá pagamento de taxas que não tenham sido previamente aprovadas pelos nossos representantes", dando origem ao princípio da legalidade.

Na atual Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, este princípio está consagrado no artigo 5º, inciso II e mais especificamente no artigo 150, inciso I :

"Art. 5º - ...

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei;"

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

...

A submissão do soberano inglês à força maior de seus barões assinala um segundo aspecto quase tão importante quanto a legalidade: todas as despesas e as receitas do trono deveriam ser aprovadas em um exercício para realização no exercício seguinte, para que seus súditos pudessem prever a forma de organizar seus negócios para atender às necessidades do Estado, dando origem ao princípio da anualidade.

Como ensina BALEEIRO (1999, p.1): “A competência de autorizar tributos e despesas, como fato político, nos países de organização jurídica, é a plataforma do controle do Poder Legislativo sobre o Executivo. Essa competência se exercita sob a forma da lei.”

A Constituição de 1946 ainda acatava este princípio na sua plenitude, pois além de necessitar a lei de ser anterior ao exercício em que seria exigido o tributo, ela também deveria ser anterior à aprovação do orçamento prospectivo de receitas e despesas públicas do ano subsequente.

A anualidade por sua vez conduziu ao princípio da anterioridade, em uso atualmente. Assim como na anualidade a lei deve ser anterior ao exercício em que será exigido o tributo. O que não se exige na anterioridade é a necessidade dos tributos estarem previstos no orçamento.

**Nos traz CASTRO :**

A imposição tributária não é arbitrária. Pelo contrário. Está subordinada a princípios, normas, regras e critérios que submetem o Estado, ao exigir, e os cidadãos, ao contribuir. Isso de tal maneira a que resultem respeitadas, rigorosamente, além de outras, a estrita legalidade da imposição e a capacidade contributiva do indivíduo, fazendo desse contexto nascer o direito tributário. (CASTRO, etc, 2000, p.35).

### 3.1.1. Direito Positivo

Num Estado de Direito, as pretensões dos Poderes Públicos em matéria tributária apresentam-se rigidamente delimitadas pelo Direito.

Para COELHO (1999, p.3), "Onde quer que exista uma estrutura de poder, democrática ou autocrática, primitiva ou sofisticada, o Direito é utilizado para organizar a sociedade subjacente e determinar os comportamentos desejáveis."

A palavra direito, ao longo do tempo, foi adquirindo vários significados. Originalmente a palavra "direito" em latim significava direção, regra.

Hoje em dia pode-se dizer que possui os seguintes significados:

- a) Quando usada objetivamente o direito refere-se à regra de conduta obrigatória, à lei.
- b) Subjetivamente seria a faculdade que uma pessoa tem de exigir de outra certo comportamento.
- c) Como ciência, quando trata do sistema de conhecimentos jurídicos.

O Direito Objetivo então trata das regras de conduta obrigatórias. Como exemplos podemos citar o Código Penal, o Código Civil, etc.

O Direito Objetivo divide-se em duas grandes classes: o Direito Privado e o Direito Público.

1) O Direito Privado compreende todas as normas jurídicas em que o interesse privado é o alvo.

2) O Direito Público, que é o conjunto de leis que se refere às relações do Estado ou que traduz o predomínio do interesse coletivo sobre o interesse privado.

O critério que melhor distingue o Direito Público do Direito Privado é do tipo de relação jurídica, ou seja, se a relação jurídica for de igualdade, estar-se-á diante de uma relação de Direito Privado, mas caso seja uma relação jurídica onde predomina a subordinação, a relação estará na órbita do Direito Público.

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a da Ciência do Direito. Enquanto o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado momento numa sociedade historicamente considerada, à Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o e declarando sua hierarquia.

O tributarista CARVALHO assim pensa :

O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade. As regras de direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. (CARVALHO, 1999, p.17).

### 3.1.2. Relação entre Direito Financeiro e Direito Tributário

Antes compreendida pelo direito financeiro, a disciplina jurídica dos tributos constitui hoje uma área específica da ciência jurídica.

Como sistema normatizador de toda a atividade financeira do Estado, o direito financeiro abarca, por consequência, as prestações pecuniárias exigidas por este, abrangidas no conceito de tributo. Assim, tem o direito financeiro por objeto a disciplina do orçamento público, das receitas públicas, da despesa pública e da dívida pública.

Tendo em vista o grande desenvolvimento do ramo do direito atinente aos tributos, devido em grande parte ao seu enriquecimento normativo, ganhou foros de



autonomia o conjunto de princípios e regras que disciplinam essa atividade financeira do Estado.

Integram esse complexo de normas, a par dos preceitos constitucionais que delimitam a competência tributária e das regras legais que definem o fato gerador do tributo, todos os dispositivos que versem sobre matérias de natureza instrumental atinentes aos tributos.

A expressão “Direito Tributário” está consagrada no Brasil para designar a disciplina jurídica dos tributos. Apesar de usada no passado, a expressão “direito fiscal” encontra-se hoje superada, não obstante o termo “fiscal” continue sendo empregado para qualificar assuntos relacionados com tributos. “Fiscal” é relativo a fisco (do latim *fiscus*, que significa cesto para guardar dinheiro, e, em sentido figurado, o tesouro público).

Esta expressão, “Direito Tributário” solidificou-se especialmente após a estruturação do Sistema Tributário Nacional pela Emenda nº 18, de 1965, e pela Lei 5.172, renominada posteriormente como Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36/67.

### 3.1.3. Conceito de Direito Tributário

Direito Tributário é o ramo do Direito Público, que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira daquele, no que se refere à obtenção de receitas, que correspondem ao conceito de tributos.

MACHADO (1998, p.35), define Direito Tributário como: “...o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de

qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos deste poder. “

Ao se analisar a definição de Direito Tributário, há que se ter em mente que a atividade financeira do Estado constitui um fim para a realização de suas finalidades que lhes são próprias e que se resumem na organização, preservação e aperfeiçoamento da vida humana em sociedade. Isto é, a finalidade essencial do Estado é a realização do interesse público e sua atividade financeira visa conciliar esses interesses.

Se faz necessário ainda o estudo e a observação da Constituição Federal e, conseqüentemente, do Direito Constitucional. Uma das principais características da federação é justamente a descentralização dos Estados-membros, que podem se organizar de acordo com Constituição própria, respeitando os princípios da Constituição Federal.

Há, então, a esfera de poder da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A Constituição Federal estatuiu, de acordo com cada área, qual a competência de cada esfera do poder.

Além de discriminar as rendas tributárias, a Constituição Federal determina que seja distribuída parte do produto da arrecadação de alguns impostos de competência da União e dos Estados.

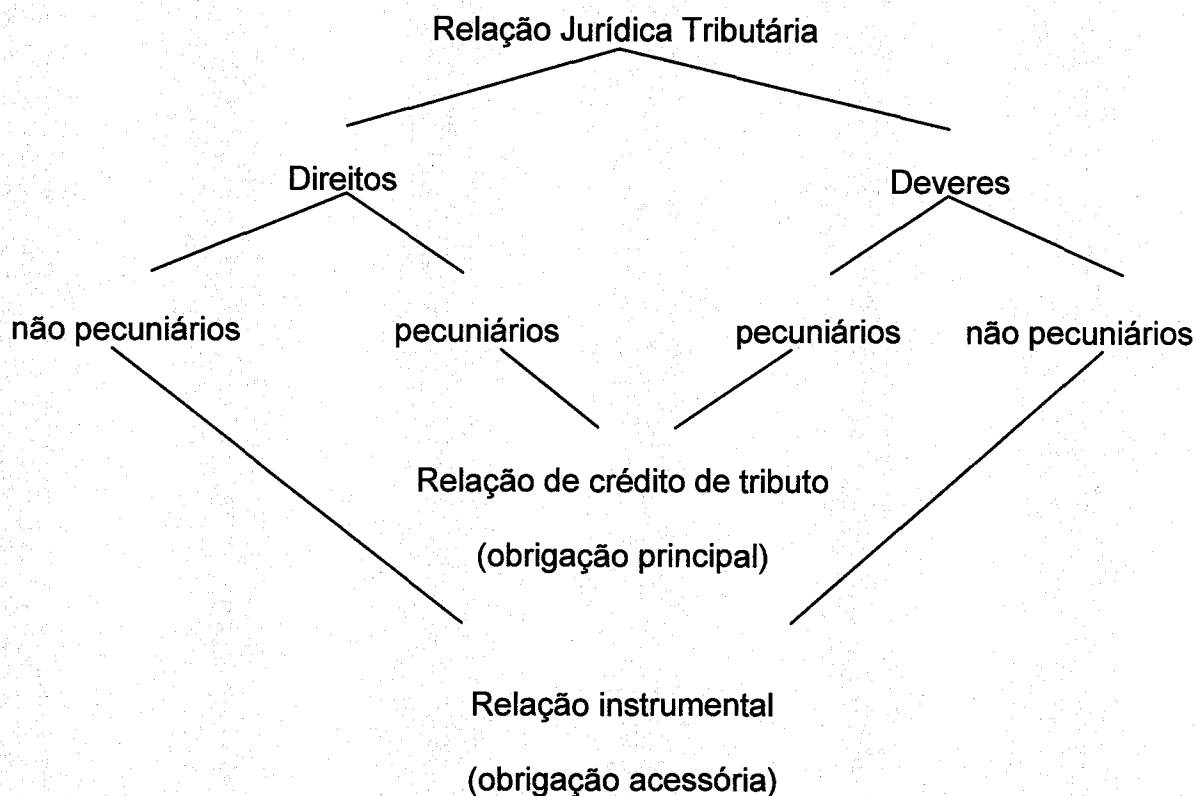
No entanto, o traço característico que realmente importa é a natureza das relações que se verificam, para a obtenção das receitas, entre o Estado que as arrecada e os particulares que as fornecem, uma vez que a existência de tais relações entre o Estado e o particular é um elemento constante em todas as receitas públicas de qualquer tipo.

Ensina COELHO (1999, p.32): “Em verdade, o direito tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente. Seu objeto é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte. “

E a relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do Fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários a sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração de débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte do Fisco e ao sigilo com relação aos atos praticados.

Nesta relação há os aspectos substantivos (materiais) e administrativos (formais). A relação jurídica tributária material compreende os vínculos surgidos das leis que dispõem sobre os tributos. A relação formal abrange os vínculos decorrentes das leis sobre os deveres instrumentais e os procedimentos administrativos necessários à exigência do tributo.

TÔRRES (1993, p.186) assim representa graficamente o complexo de direitos e deveres afeto a relação jurídica tributária :



Fonte: TORRES (1993, P. 183).

### 3.1.4. Fontes de Direito Tributário

Para CASTRO (2000, p.45), fontes do direito tributário “como no direito em geral, correspondem ao nascedouro, origem, causa ou princípio de onde brota a regra jurídica que compõe o direito positivo.”

E, AMARO (2000, p.157) nos ensina : “Fontes são os modos de expressão do direito. Nos sistemas de direito escrito, como o nosso, a fonte básica do direito é a lei, em sentido lato (abrangendo a lei constitucional, as leis complementares, as leis ordinárias, etc.).”

O substantivo fonte, conforme consta no Dicionário Eletrônico Michaelis – Versão 1.0, pode denotar vários sentidos, dependendo do significado atribuído. Comumente, poderíamos entendê-lo como "causa, origem, princípio".

Todavia, quando o vocábulo fonte é utilizado sob a ótica jurídica, adquire sentido próprio e peculiar, significando o nascedouro, o palco originário das regras norteadoras de determinado instituto.

Consoante a abalizada lição de CARVALHO (1999, p.37), as fontes do direito traduziriam "os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada". Prosseguindo, o renomado jurista assevera a relevância conceitual da expressão, posto que "a validade de uma prescrição jurídica está intimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento utilizado na sua produção".

As fontes do Direito Tributário encontram-se delineadas no artigo 96 do CTN - Código Tributário Nacional, sendo que a expressão legislação tributária nele inserida tem a conotação *lato sensu*, abrangendo as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, desde que tenham por objeto, ainda que de modo parcial, a matéria tributária e as relações dela oriundas.

As normas complementares estão elencadas no artigo 100 do CTN e referem-se aos atos normativos, às decisões proferidas pelas autoridades administrativas, às práticas reiteradas, e aos convênios celebrados pelas pessoas políticas.

A doutrina não dedica tratamento idêntico à nomenclatura relativa à classificação das fontes do Direito Tributário, sendo que basicamente, pode-se classificá-las como formais, principais e secundárias.

As fontes formais constituem o modo pelo qual se manifesta e se exterioriza a norma jurídica, fazendo-a eficaz quanto aos seus efeitos, em razão do sistema jurídico adotado.

As chamadas fontes reais (ou materiais) referem-se aos pressupostos fáticos da tributação sendo, também, conhecidas doutrinariamente como pressupostos de fato da incidência ou fatos impositivos.

O legislador pátrio, no artigo 96 do CTN, adotou a expressão legislação tributária no sentido *lato sensu*, nela inserindo, também, a lei (*stricto sensu*) propriamente dita.

As fontes principais do Direito Tributário são as leis, os tratados e convenções internacionais e os decretos (CTN, artigo 96), tendo em vista que as demais normas são elencadas no artigo 100 do CTN, sob título de Normas Complementares.

A seguir, será demonstrado o estudo específico das fontes principais (ou primárias), desdobrando-as de conformidade com a sua natureza.

a) Constituição - É na Carta da República que, direta ou indiretamente, encontra-se o sustentáculo do Direito Constitucional Tributário Positivo, porque é a sua primeira e principal fonte. O Sistema Tributário Nacional vem contemplado no Título VI, Capítulo I, da Magna Carta, que trata dos princípios gerais (Seção I, artigos 145-149); das limitações do poder de tributar (Seção II, artigos 150-152); dos impostos da União (Seção III, artigos 153-154); dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (Seção IV, artigo 155); dos impostos dos Municípios (Seção V, artigo 156); e da repartição das receitas tributárias (Seção VI, artigos 157-161).

Cumprе salientar que a Constituição, ainda que seja considerada a Lei Tributária Fundamental, não cria tributos. A competência tributária (direito de criar o tributo), esgota-se na lei. Editada a norma, afasta-se aquela expressão (competência

tributária), vez que surge a capacidade tributária ativa (direito de arrecadar o tributo, após a ocorrência do fato impositivo).

A competência tributária, assim, não sai da esfera do legislativo, pois exaure-se com a edição da lei (tributária). Apenas o Legislativo pode criar tributos.

b) Emendas Constitucionais - A Constituição deve refletir a realidade social, impondo-se-lhe, conseqüentemente, a evolução, mediante sujeição às emendas (reforma ou revisão parcial de uma ou de diversas regras constitucionais), excepcionadas as matérias enunciadas no seu artigo 60, § 4º, I a IV, tendo em vista que não se admite a abolição da forma federativa de Estado; do voto direto, secreto, universal e periódico; da separação dos Poderes; e dos direitos e garantias fundamentais.

A Constituição, por ser a Lei Fundamental, deve ser estável, porém, mutável. É nesse sentido que ela (Constituição) própria incorpora as regras do processo legislativo constitucional para sua emenda (CF, artigo 59, I), referindo-se aos procedimentos concernentes à sua proposta, discussão, promulgação e exceções.

c) Leis Complementares – São atos do Congresso Nacional, aprovadas por maioria absoluta (CF, artigo 69) e têm por fim regulamentar dispositivo constitucional que não seja auto executável (CF, artigo 61). No aspecto tributário, eles servem para dirimir conflitos entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, estabelecer normas gerais de direito tributário e regular as limitações constitucionais do poder de tributar (CF, artigo 146). Vale observar que o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, se bem que não denominada lei complementar, uma vez que à época de sua instituição, 25 de outubro de 1966, inexistia tal modalidade de ato legislativo, tem natureza, força e eficácia como tal. Esse status, redundaria da análise comparativa

do artigo 146, da Constituição, com o artigo 1º do CTN, que define o objeto da mencionada lei.

A Emenda nº 18 (de 1965), à Constituição de 1946, proporcionou e instrumentalizou a integral reestruturação do sistema tributário nacional, constituindo a mesma um marco na história do nosso Direito Tributário.

Essa emenda constitucional incorporou à técnica legislativa a figura jurídico-constitucional da Lei Complementar (CF, artigo 59, II).

Nesse sentido, a própria Constituição estabelece as atribuições, o objeto, a amplitude e a delimitação da lei complementar.

Esta, destarte, completa uma norma constitucional que não tem, por si, eficácia, por não ser auto-executável, sujeitando-se à aprovação por maioria absoluta.

A lei complementar caracteriza-se por seu âmbito material predeterminado pelo constituinte e no *quorum* especial para sua aprovação.

Em matéria tributária, a eficácia de várias normas constitucionais depende de lei complementar: instituição de empréstimos compulsórios (CF, artigo 148); instituição de contribuições sociais (CF, artigo 149); instituição de alguns impostos (CF, artigo 154 c/c art. 153), dentre outras (CF, artigos 155, 156 e 161).

Nos esclarece MELLO :

No campo da legalidade, revela importância o exame da necessidade, ou impedimento, de lei complementar para estabelecer regras dos tributos, quer quanto aos seus elementos estruturadores, quer no atinente às normas gerais que lhe possam ser aplicáveis. Esta preocupação decorre da circunstância de a Constituição tratar da figura da lei complementar, prevista no art. 146, a quem cabe :

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;... (MELLO, 1997, p.101).



d) **Tratados e Convenções Internacionais** - Os tratados e as convenções internacionais derivam de atos externos que provocam efeitos na ordem interna, principalmente em matéria tributária, tendo em vista que o artigo 98 do CTN atribui-lhes, especificamente, o poder revocatório ou modificativo.

O artigo 98 do CTN poderia conduzir ao entendimento (equivocado) que sua premissa é autônoma e absoluta.

Os atos que envolvem os tratados e as convenções são celebrados pelo Executivo, representado pelo Presidente ou ministros com plenos poderes, não precisando, porém, da chancela do Congresso Nacional, mediante decretos legislativos, conferindo-lhes os efeitos (material e formal) de lei.

O aperfeiçoamento dos tratados e das convenções internacionais exige que o Congresso Nacional os referende, sendo que o Legislativo pode recusá-los, não os recepcionando.

A abordagem aos tratados e convenções internacionais, também, merece destaque, vez que o mundo globalizado impõe as parcerias internacionais, destacando-se, atualmente, o Mercosul e a União Européia.

e) **Leis Ordinárias** - A lei é fonte por excelência do Direito como um todo, e não só em matéria tributária.

### **Nos ensina AMARO :**

A Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, in abstracto, o tributo, que, in concreto, nascerá com a ocorrência do fato gerador. (AMARO, 2000, p.164).

A questão fiscal, no entanto, exige que a lei contenha os atributos essenciais à criação, modificação e extinção da obrigação tributária, estabelecendo, inclusive, as punições pelo seu não-cumprimento.

Deverá a lei descrever o fato gerador da obrigação principal, determinar a alíquota e a base de cálculo e os sujeitos (ativo e passivo) dos tributos, competindo-lhe instituir e aumentar tributos.

Por força da Constituição, a lei ordinária não pode instituir certos tributos, que exigem procedimentos adicionais. Os empréstimos compulsórios, parte das contribuições sociais e os impostos residuais, por exemplo, dependem, para sua criação, de lei complementar (CF, artigos 148, 154, I e 195, § 4º).

O princípio da legalidade, assegurado expressamente ao contribuinte, delimita as prerrogativas das pessoas políticas, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, v. g., exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (CF, artigo 150, I). No mesmo sentido, estabelece o Código Tributário Nacional (artigos 9º e 97).

f) Leis Delegadas - Trata-se de ato normativo oriundo do Poder Executivo, em forma de lei, emanado de delegação expressa do Poder Legislativo, tão-somente para casos específicos e concretos.

g) Medidas Provisórias - Estabelece a Constituição Federal de 1988, *verbis*:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

A medida provisória não se mostra instrumento hábil e legal à criação ou majoração de tributos, pois a Constituição exige via específica, respaldada na lei formal, em face do princípio da legalidade.

BASTOS (1999, p. 123), afirma que a medida provisória, em matéria tributária, “só é utilizável para a criação de impostos extraordinários de guerra, e para a instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, sua iminência e calamidade pública)”.

O Direito Tributário consagra a reserva formal da lei (necessidade do ato legislativo) e a reserva absoluta (necessidade de a lei descrever todos os elementos do tipo tributário).

Observa-se, porém, que a retirada do decreto-lei - instrumento de poder extremamente forte - das mãos do Presidente da República, na prática, pouco mudou.

O número exacerbado de medidas provisórias, editadas em descompasso com os parâmetros jurídico-constitucionais (relevância e urgência), vem deturpando sua essência e tumultuando a ordem jurídica e, ainda, tem gerado profundo inconformismo dos "consumidores de justiça" e insegurança no meio jurídico.

As medidas provisórias são atos administrativos *lato sensu* (e não leis), embora sejam dotadas de alguns atributos da lei.

O Congresso Nacional aprecia a medida provisória sob enfoque político (conveniência) e jurídico (constitucionalidade). O aspecto da conveniência guarda relação aos requisitos da relevância e da urgência. A ótica constitucional refere-se à matéria tratada na medida provisória e aos próprios limites materiais.

h) Resoluções - A resolução consolida-se na deliberação tomada por uma das Câmaras do Poder Legislativo ou pelo próprio Congresso Nacional, fora do processo legislativo. A resolução, embora não seja lei, tem força como tal. Regula matéria de competência do Congresso Nacional, ou de competência privativa do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, mas em regra com efeitos internos. Excepcionalmente, porém, a Constituição admite a resolução com efeitos externos, como a que dispõe sobre a delegação legislativa.

Em matéria tributária, a Constituição Federal prevê a expedição de resolução do Senado Federal nas hipóteses previstas no seu artigo 155, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17/3/1993.

i) Decretos – São os atos baixados pelo Poder Executivo aspirando à regulamentação da lei, tendo em vista que esta apenas fixa os pontos primários (básicos) relativos ao assunto sobre o qual trata, cabendo àqueles (decretos) a função de tratar de seu detalhamento (complemento).

O conteúdo e o alcance do decreto encontram-se delineados no artigo 99 do CTN, sendo que a vigência da lei que dele depende ocorre somente depois de sua expedição, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No que diz respeito ao decreto regulamentar, estabelece o artigo 84, IV, da Constituição Federal, que compete privativamente ao Presidente da República "sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução". O decreto regulamentar traça as normas para a fiel execução da lei, da qual é mero complemento e de cujos limites não se pode afastar.

As fontes secundárias (também chamadas complementares) do Direito Tributário são estabelecidas pelo artigo 100 do Código Tributário Nacional e, juntamente com as fontes principais, compõem a legislação tributária. São elas :

a) Atos Normativos - Os atos normativos são normas genéricas e abstratas. São expedidos pelas autoridades administrativas e, por vezes, interpretam certo ponto sujeito à atuação administrativa, aproveitando ao contribuinte que o cumpre. Exemplos: as portarias, as circulares, as resoluções, os pareceres normativos, etc.

b) Decisões Administrativas - Por lei, as decisões administrativas são dotadas de eficácia normativa, sendo emanadas de órgãos singulares ou coletivos como, por exemplo, os pareceres normativos proferidos pela Secretaria da Receita Federal, as decisões dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, etc.

c) Práticas reiteradas - Os usos e costumes que, adotados pelo contribuinte, eximem-no de qualquer penalidade, denominam-se introdutórios (nova norma de conduta oriunda de falta de lei); ab-rogatórios (consideram revogada uma lei que tenha deixado de ser aplicada); e interpretativos (explicam o sentido de uma lei).

Não paira dúvida que, em matéria tributária, acolhem-se somente os costumes interpretativos, posto que somente a lei (*stricto sensu*) pode instituir tributo, não sendo a lei revogada pelo costume, ainda que em desuso, nos termos do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

d) Decisões judiciais - A solução legislada (constituição, lei, etc) contempla o caráter normativo, obrigando a todas as hipóteses submetidas à sua parte dispositiva. A jurisprudência consolida-se como precedente (exemplo de solução), mas não obriga, por si, não constituindo o seu não atendimento uma infração. Esta,

ocorre quando o contribuinte desatende à lei, ou o funcionário não a cumpre, ou o juiz decide contra o seu texto, ensejando os recursos especiais.

e) Convênios - Os convênios que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios celebram entre si, são ajustes ou acordos entre duas ou mais pessoas para a prática ou comissão de certos e determinados atos. Podem os convênios visar à execução de suas leis, serviços ou decisões, através da atuação de funcionários federais, estaduais ou municipais.

### 3.1.5. Vigência e Aplicação da Legislação Tributária

Sabe-se que a lei elaborada com inteira observância de todos os dispositivos do sistema jurídico pertinentes ao processo legislativo, devidamente publicada, cujo conteúdo não contraria a Constituição, tem validade técnico-formal. Não se pode, todavia, desde logo afirmar que tem vigência, pois esta depende de norma que a estabeleça. Norma que pode ser por ela própria veiculada, ou pode residir em outra lei, mas é sempre necessária.

O Código Tributário Nacional disciplinou, em seus artigos 101 a 104, a vigência da legislação tributária e, nos artigos 105 e 106, sua aplicação. É que uma lei pode ser vigente, incidir, e mesmo assim não ser aplicável, assim como pode dar-se a aplicação de lei que não mais é vigente.

Nos traz MACHADO :

Vigência é a aptidão para incidir, vale dizer, para dar significação jurídica aos fatos. Para produzir efeitos jurídicos no plano abstrato. Lei vigente pode incidir e, assim, dar a seu suporte fático um significado jurídico. Se a lei é vigente e ocorre a situação nela prevista como hipótese de incidência, inevitavelmente incide. A incidência é automática. Já a aplicação depende sempre de alguém. É ato de alguém e por isto mesmo pode ocorrer ou não. (MACHADO, 1998, p.65).

A vigência da legislação tributária, no espaço e no tempo, rege-se pelas normas do direito comum, que se encontram, em nosso sistema jurídico, na denominada Lei de Introdução ao Código Civil.

Em regra, vigora a legislação tributária, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma. Assim é que a legislação federal vigora em todo o território nacional; a legislação dos Estados e a legislação dos Municípios, no território de cada um deles.

A respeito da vigência das normas tributárias no tempo, o artigo 101 do CTN estabelece que a vigência da legislação atinente à matéria rege-se pelas disposições aplicáveis às normas jurídicas em geral, com as ressalvas formuladas pelo próprio Código. Assim, se não há disposição em contrário, a legislação tributária começa a vigorar, no país, 45 dias depois de publicada, e no estrangeiro, quando admitida a lei brasileira, 3 meses depois de sua publicação oficial.

Em princípio, a duração da vigência é indeterminada. Se não há disposição em contrário, a legislação tributária vigora até que seja alterada ou revogada.

O princípio da anterioridade da lei (artigo 150, inciso III, alínea 'b' da CF) proíbe a cobrança do tributo no mesmo exercício em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

O princípio da irretroatividade define que a legislação tributária não se aplica a fatos geradores já consumados, alcançando apenas os futuros. Este princípio é estabelecido no artigo 105 do CTN.

### 3.1.6. Interpretação da Legislação Tributária

Denomina-se interpretação ou hermenêutica a parte da ciência jurídica que cuida dos processos ou métodos de lógica para aplicar a lei corretamente aos diversos casos que lhe apresentam. O CTN trata do assunto nos artigos 107 a 112, traçando orientação ao intérprete, dentro de um sentido amplo, não apenas de interpretação, mas igualmente de integração da legislação tributária.

Saliente-se que não se deve empregar um método ou critério específico, mas fazer uso de todos em conjunto, porque se completam. São formas de interpretação: a apriorística, a literal ou restrita, a lógica, a benigna, a moderna e a autêntica.

Serão analisadas algumas destas formas.

#### 1) Interpretação Literal ou Restrita

Aqui a norma tributária deve ser exclusivamente interpretada pelo sentido rigoroso das palavras, obrigando o Estado a somente exigir o que estiver expressamente previsto na lei. Ao adotar-se tal critério, estar-se-á limitando a interpretação à simples análise gramatical dos textos, obrigando o legislador a elaborar casuísmos para evitar equívocos.

É importante que a interpretação, mesmo que gramatical, coincida com a interpretação dentro do Direito, isto é, uma interpretação gramatical juridicizada (jurídico-gramatical).



## 2) Interpretação Lógica

Pesquisar-se-á o sentido além das palavras, para inquirir sobre os fatores racionais e elementos que influíram na construção do texto legal. Para isso se socorre de vários elementos, quais sejam :

- a) O elemento racional, que indaga a razão de ser, sendo possível estabelecer-se a razão jurídica para alcançar um fim ou razão da lei;
- b) O elemento sistemático, que coloca a norma dentro de um sistema jurídico, para compreendê-la em sua inteireza;
- c) O elemento histórico, que traz a análise de todas as circunstâncias que envolveram o surgimento da lei (o exame do projeto de lei, dos debates, as justificativas, as críticas, as emendas, etc.).

## 3) Interpretação Benigna

Nos traz o Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 112, as ocasiões em que se deve utilizar de um critério de interpretação favorável ao contribuinte, sendo cristalino o entendimento do texto legal :

Art. 112 – A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto :

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

## 4) Interpretação Moderna

Utiliza-se de um sistema misto, sendo um somatório de outros métodos. Essa forma de interpretação atende ao que se convencionou chamar de processo

econômico de interpretação – o intérprete deve levar em conta os efeitos econômicos do ato e não a sua forma jurídica (LICC, artigo 5º).

#### 5) Integração da Legislação Tributária

A integração corresponde ao ato de preenchimento da lacuna existente na legislação, passando este a dela fazer parte, até que regra expressa venha a ser criada disciplinando o mesmo assunto objeto da integração. É uma forma de encontrar solução para os diversos casos ocorrentes (LICC, artigo 4º).

Dispõe o CTN, que na ausência de disposição expressa, deve ser adotado como critério de interpretação, sucessivamente na ordem indicada (artigo 108) :

a) A analogia – É a busca da solução para um determinado caso, para o qual inexistente norma, através da aplicação de uma norma legal existente para cada caso semelhante, análogo ao afim;

b) Os princípios gerais de direito tributário – São aqueles que emanam de todo o sistema jurídico tributário, tais como o princípio da legalidade, da anterioridade, da uniformidade, da imunidade tributária, da capacidade contributiva, etc;

c) Os princípios gerais de direito público – São os que emanam de todo o sistema de direito público do país, tais como, a garantia da ampla defesa, a isonomia, a igualdade perante a lei, a proibição do confisco, etc;

d) A equidade – Funciona como instrumento para completar a idéia de justiça adaptando à lei, na sua insuficiência, em razão de sua generalidade, no sentido de mitigar ou suavizar o rigor da lei, quando de sua aplicação, na busca de uma igualdade material que nem sempre consegue o legislador inserir no texto legal, face a abstratividade e generalidade da norma por ele criada.

Importante salientar ainda a aplicabilidade dos princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

### 3.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

As normas jurídicas nunca existem isoladas, sempre encontrando-se ao lado de outras, formando todas o que se denomina ordenamento jurídico. O ordenamento jurídico pode ser visto como um conjunto de normas, um sistema, em que as regras jurídicas estão relacionadas entre si, e que também possui unidade e completude.

Conforme ASSIS (2001, p.62): “O ordenamento jurídico, sendo um sistema, possui o seu repertório (conjunto de normas) e a sua estrutura (relações entre as normas), sendo que esta é determinada pelo próprio ordenamento, através de normas de estrutura explícitas ou implícitas no sistema.”

No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra sistema em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965.

#### 3.2.1. Definição de Tributo

A entidade tributo encontra seu modelo na Constituição Federal, de conformidade com as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito público interno.

Segundo CARVALHO:

O vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) ‘tributo’ como garantia em dinheiro;
- b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) ‘tributo’ com direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) ‘tributo’ como sinônimo de reação jurídica tributária;
- e) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica. (CARVALHO, 1999, p.15).

O Código Tributário Nacional- CTN, em seu artigo 3º, assim define tributo : “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

AMARO diz :

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (AMARO, 2000, p.18-19).

O que define o tributo não é o destino da arrecadação, mas o fato de se tratar de uma requisição de dinheiro compulsória, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

A natureza jurídica do tributo é determinada pelo seu fato gerador ou aspecto material da hipótese de incidência, sendo irrelevantes para tal finalidade o *nomen juris* e demais características adotadas pela lei ou o destino de sua arrecadação.

### 3.2.2. Figuras Tributárias

A Constituição de 1988 limita-se a arrolar as espécies de tributos, atribuindo à Lei Complementar a função de conceituá-los (artigo 146, III, a). O Código Tributário Nacional - CTN, ainda na vigência da Constituição de 1946 e da Emenda nº 18/65, cuidou dessas definições, com certas deficiências.

São as seguintes as espécies de tributos previstas constitucionalmente :

a) Impostos: Instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a partilha constante dos artigos 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal). O fato gerador do imposto é uma situação que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte, ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado;

b) Taxas: Instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (artigo 145, II). A ocorrência de seu fato gerador, portanto, é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte;

c) Contribuição de melhoria: decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas políticas (artigo 145, III). Semelhantemente às taxas, esse tributo conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização de suas propriedades;

d) Pedágio: Instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (artigo 150, V). O fundamento de sua cobrança é a atuação estatal referida a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos, devendo ser esta atuação financiada por esses indivíduos e não por toda a coletividade;

e) Empréstimos compulsórios: Instituíveis pela União, nas hipóteses arroladas no artigo 148. É um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, acarretando sua arrecadação a obrigação de restituir a importância que foi emprestada;

f) Contribuições sociais: Instituíveis pela União (artigo 149);

g) Contribuições de intervenção no domínio econômico: Igualmente instituíveis pela União (artigo 149);

h) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas: Instituíveis pela União (artigo 149);

i) Contribuição para custeio de sistemas de previdência e assistência social, e benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios: Instituível por essas pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários (artigo 149, parágrafo único).

### 3.2.3. Administração Tributária

A competência das autoridades administrativas em matéria de fiscalização é regulada na legislação tributária. Assim como a validade dos atos jurídicos em geral

exige a capacidade de quem os pratica, a validade dos atos administrativos requer a competência da autoridade ou agente público.

Essa competência é atribuída pela legislação tributária em geral, e não apenas pela lei. Note-se que legislação e lei, na linguagem do Código Tributário Nacional - CTN, são coisas bem distintas. Legislação é o gênero, no qual se incluem as diversas normas que tratam de matéria tributária. E a lei é uma dessas espécies.

Indispensável, portanto, que a fiscalização tributária seja feita por pessoas às quais a legislação atribua competência para tanto, em caráter geral, ou especificamente, em função do tributo de que se tratar.

#### 3.2.4. Competência Tributária

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado ainda o que estabelece o Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 6º.

Significa dizer que se a Constituição Federal deu autonomia aos Estados para instituir, por exemplo, o ICMS, deu também plena competência para legislar a respeito, respeitadas as limitações constitucionais estabelecidas na CF e nas Constituições de cada Estado.

Nos dizeres de MACHADO (1998, p.183): “É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência.”.



## 1) Limitações Constitucionais da Competência Tributária

Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem sua competência tributária, que é, como já foi dito, uma parcela do poder tributário. O exercício desta competência, porém não é absoluto. O Direito impõe limites à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

Entende MACHADO (1998, p.184) que: “Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece seus limites. “

Assim devem ser vistas as regras limitativas do Código Tributário Nacional - CTN:

### CAPÍTULO II

#### LIMITAÇÕES DA COMPETÊNCIA TRIBUTARIA

##### SEÇÃO I

##### DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65;
- II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;
- III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;
- IV - cobrar imposto sobre:
  - a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
  - b) templos de qualquer culto;

- c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;
- d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

## 2) Princípios Tributários Constitucionais – Conceito e Espécies

COÊLHO (1999, p.432) diz que “as limitações ao poder de tributar são matérias exclusivas da Constituição Federal. Toda competência tem limites. O que pode a lei complementar fazer é regular tais limitações (art. 146, II da CF/88)”.

Em sentido estrito, entende-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber :

a) Legalidade (artigo 150, inciso I) – De acordo com este princípio, os poderes tributantes não podem “exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”. Encerra uma dupla garantia: 1) material, ou seja, não se trata de lei no sentido amplo, mas lei ordinária; 2) formal ou respaldo do Poder Judiciário para garantir o respeito ao princípio;

b) Igualdade ou Isonomia Tributária (artigo 150, inciso II) – Conforme este princípio, é vedado estabelecer tratamento desigual “entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de

ocupação profissional ou função por eles exercida”. Trata-se aqui de evidente igualdade formal, da igualdade perante a lei;

c) Irretroatividade (artigo 150, III, ‘a’) – Estabelece este princípio que é vedado cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”;

d) Anterioridade (artigo 150, III, ‘b’) – Prevê que é vedado cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”;

e) Proibição de Confisco (artigo 150, IV) – Proíbe a CF a utilização do tributo com efeito de confisco, visto que esta figura está ligada a penalidade. Trata da apreensão, pelo fisco, de bens (representados por moeda corrente) do contribuinte que comprometem excessivamente seu patrimônio e sua renda;

f) Liberdade de Tráfego (artigo 150, V) – Não podem os titulares da competência tributária estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

g) Imunidades (artigo 150, VI) – Trata daquelas situações em que o constituinte determinou aos poderes competentes para a instituição de tributos, que eles não têm, nesses casos, competência para tributar. Impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. De acordo com a CF, são espécies de imunidades : a recíproca, a dos templos, a dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, e a dos livros, jornais e periódicos;

h) Outras limitações (artigos 151 e 152) – Proíbe ainda a CF a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção

ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro; de tributar as obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; ou de isentar de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

### 3.2.5. Obrigação Tributária

Obviamente que a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas a tributação não é relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica. Essa relação constitui objeto principal do direito tributário, que é de natureza obrigacional.

Como diz CASSIANO (2000, p.49): "...a incidência da norma jurídica dá ensejo ao nascimento do dever jurídico, que é a obrigação tributária, a prestação pecuniária, cujos elementos são o sujeito ativo, o sujeito passivo, o como, o quando e o onde pagar. "

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória.

A obrigação principal, assim, surge com a ocorrência do fato gerador. Seu objeto é o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Extingue-se com o crédito dela decorrente. É assim a prestação a entrega de dinheiro ao Estado.

A obrigação acessória (ou formais ou instrumentais), ao contrário, tem por fim a satisfação, pelo sujeito passivo da obrigação, de prestações positivas ou negativas, previstas, no interesse da arrecadação ou do fisco, como disposto no CTN (artigo 113, §§ 2º e 3º). Objetivam assim dar meios à fiscalização tributária para que esta

investigue e controle o recolhimento de tributos a que o próprio sujeito passivo das obrigações acessórias, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.

COELHO (1999, p.580) entende que : "...inexistem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não fazer diretamente estatuídas em lei, como, v.g., apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública."

Há que se considerar que o caráter de acessoriedade, em direito tributário, apesar de não ter o mesmo significado do Direito Privado, não deixa de existir. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais.

O descumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, de acordo com a Teoria Geral do Direito, uma não prestação, constituindo a própria hipótese de incidência da norma sancionatória. Note-se que, com relação a obrigação acessória, a interpretação do § 3º do artigo 113 do CTN, que prevê que o fato da sua inobservância converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária, apenas quer dizer que, ao fazer um lançamento tributário, a autoridade administrativa deve considerar o inadimplemento de uma obrigação acessória como fato gerador de uma obrigação principal.

No artigo 156 do Código Tributário Nacional-CTN, estão enumeradas as causas de extinção do vínculo obrigacional tributário, são eles :

- a) O pagamento - A extinção da obrigação tributária dá-se, normalmente e de modo mais natural, com o pagamento do tributo, ressalvada neste caso, a possibilidade de a autoridade administrativa, se discordar do *quantum* recolhido pelo devedor, negar homologação ao pagamento, e lançar de ofício para poder cobrar o saldo devido;
- b) A compensação – Ocorre nos casos em que, sendo o obrigado ao pagamento do tributo, credor da Fazenda Pública, poderá ocorrer uma compensação pela qual seja extinta sua obrigação;

- c) A transação (artigo 171 do CTN) - Prevê a possibilidade da lei facultar aos sujeitos ativos e passivos celebrarem um acordo, que mediante concessões recíprocas, importe em terminação do litígio, e a conseqüente extinção da obrigação tributária;
- d) A remissão (artigo 172 do CTN) - Há várias situações em que a lei pode autorizar o perdão do débito, não se trata, porém de providência que fique a critério da autoridade administrativa. Esta deve cingir-se aos motivos legais que ensejam o perdão;
- e) A prescrição e a decadência;
- f) A conversão do depósito em renda;
- g) O pagamento antecipado e a homologação do lançamento (artigo 150, §§ 1º e 4º);
- h) A consignação em pagamento (artigo 164, § 2º);
- i) A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; e,
- j) A decisão judicial passada em julgado.

O rol de causas do artigo 156 do Código Tributário Nacional, não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária), pode também o menos que é regular outros modos de extinção do dever de pagar o tributo. Um exemplo é a dação em pagamento e ainda a confusão que se dá quando se acumula (ou se confundem), na mesma pessoa, a condição de credor e de devedor na mesma obrigação. Há ainda a novação.

### 3.2.6. A Relação Jurídica entre o Fisco e o Contribuinte

O principal objetivo do Direito seria regular a convivência social, definindo os modos pelos quais as pessoas devem se comportar nas suas interrelações. A partir deste raciocínio, conclui-se que o meio posto à disposição para o alcance deste objetivo é a relação jurídica.

A relação jurídica consiste em um conjunto de direitos e deveres integrados, de conteúdo e funcionalidade variados, surgindo em virtude do relacionamento concreto entre duas ou mais pessoas, para a coordenação de seus respectivos interesses.

Mais especificamente, consiste na relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Ocorre que a relação jurídico-tributária, vínculo abstrato formado entre a Fazenda Pública e o contribuinte, assim como qualquer relação jurídica, é o ponto de chegada, e não o ponto de partida, do chamado fenômeno ou fenomenologia da juridicização. Com efeito, a relação jurídico-tributária surge como efeito próprio da concretização do fato gerador. Este, por sua vez, somente existe porque uma norma jurídica contemplou aquela situação como necessária e suficiente para desencadear consequências tributárias específicas.

Ensina MACHADO (1998, p.86) que: “A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. Em virtude do princípio da legalidade, essa norma há de ser uma lei em sentido restrito, salvo em se tratando de obrigação tributária acessória...”

No direito privado, o credor da obrigação pode dispor do crédito, por exemplo, deixando voluntariamente de exercer a ação que instrumenta, com coerção, o exercício do direito; no domínio da obrigação tributária, a autoridade fiscal não pode dispor do direito, que não é dela mas sim do Estado, e do qual ela é mera administradora, ligada ao rigoroso cumprimento da lei.

### 3.2.7. Sujeitos Ativo e Passivo

Compõem a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador um sujeito ativo e um sujeito passivo. O sujeito ativo será a pessoa jurídica, normalmente de direito público, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou a prestação não-pecuniária positiva ou negativa. Já a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou a prestação não-pecuniária positiva ou negativa denominamos de sujeito passivo.

Reza o artigo 119 do CÓDIGO Tributário Nacional - CTN : “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Insuficiente o texto legal, conforme se manifesta COELHO (1999, p.590) posto que “ignora a diferença entre a competência para legislar sobre relações jurídico-tributárias e a capacidade para lançar e receber tributos na qualidade de sujeito ativo da obrigação tributária...”

Há que se observar que tratam-se de categorias bem diversas. A competência tributária revela uma aptidão legislativa ou regulamentar (emissão de normas tributárias). A capacidade tributária manifesta relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo numa ligação obrigacional.

Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria. Assim, a



exigibilidade dos créditos tributários não sofre interrupção. Também não se produz um indesejável vazio normativo.

O poder de tributar fundamenta-se na necessidade que o Estado possui de recursos financeiros, objetivando prestar os serviços que lhe incumbem. A vontade do Estado é superior as vontades individuais, necessitando por conseguinte, do estabelecimento de regras para regulamentar a convivência entre as pessoas e as relações destas com o próprio Estado.

A verificação do cumprimento dos deveres dos cidadãos contribuintes é afeto à fiscalização tributária.

#### Diz EMERENCIANO :

A administração fiscal, ao exercer sua competência para verificação do cumprimento das obrigações decorrentes das relações jurídicas instaladas por eclosão dos efeitos típicos das hipóteses de incidência, o faz por meio de uma seqüência de atos ordenados em sucessão itinerária que resulta, ou não, no ato de lançamento ou no reconhecimento da inexistência de obrigações pendentes no período fiscalizado. (EMERENCIANO 2000, p.149).

Em procedimentos de fiscalização tributária os agentes do Fisco podem verificar quaisquer livros ou papéis do contribuinte que estejam relacionados com fatos geradores de obrigações tributárias.

Por esse motivo é que o art. 195 do Código diz que para efeitos da legislação tributária não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, ou da obrigação de exhibi-los.

A fiscalização fazendária tem acesso a todos os negócios do contribuinte ou do responsável tributário que possam de algum modo estar ligados a fatos geradores

de obrigações tributárias. Nenhuma disposição legal limitativa, desse direito pode ser oposta ao Fisco. Deve ficar registrado, todavia, nesse particular, que, se os objetos ou papéis a serem examinados estiverem na residência do sujeito passivo ou do terceiro, somente poderão a eles ter acesso os agentes do Fisco com a concordância do próprio destinatário da fiscalização, ou mediante autorização judicial para que lhe seja quebrada a inviolabilidade do domicílio, que representa garantia constitucional. O mesmo não vale, porém, quando se trate de objetos e papéis existentes no estabelecimento do sujeito passivo, ou mesmo no escritório de seu contador. A estes o acesso pelos fiscais é sempre franqueado, independentemente de prévia autorização judicial.

Segundo o Código Tributário Nacional, precisamente no artigo 121, existem 2 (dois) tipos de sujeito passivo da obrigação tributária principal. O contribuinte será aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação. Em outras palavras, o contribuinte retira proveito econômico da situação definida como fato gerador. Já o responsável é aquele que não é contribuinte, portanto, não mantém relação pessoal e direta com o fato gerador, mas sua obrigação de adimplir a obrigação decorre de disposição expressa de lei.

Resumindo, e na definição de MACHADO (1998, p.98) “sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento”.

O contribuinte, a seu lado, pode ser identificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal. Não é precisa contudo esta idéia, visto que nem sempre o fato gerador corresponde a um ato do contribuinte, mas por vezes a uma situação na qual se encontra o mesmo.

Assim, a figura do contribuinte é identificável pela simples análise da materialidade do fato gerador. Associando o fato com o seu autor (por exemplo, “auferir renda”, conduz a pessoa que auferir renda), ou melhor, ligando a ação e o agente, estaria configurada a “relação direta e pessoal” a que o CTN se refere na identificação do contribuinte.

Noutro aspecto e conforme AMARO (2000, p.284), contribuinte é, “na situação material descrita como fato gerador, a pessoa que manifesta capacidade contributiva, ou seja, titularidade de riqueza”.

Da definição rígida da palavra, extrai-se que contribuinte seria simplesmente aquele de “paga contribuições”, tal como no inglês “taxpayer”. Tal interpretação, contudo, ocasiona um entendimento distorcido da relação entre o indivíduo e o Estado.

No momento em que enfoca o indivíduo como alguém que cumpre uma mera função de contribuir para a formação do Estado, como gerador de recursos na forma das finanças públicas, o conceito de contribuinte viabiliza uma visão parcial da interação entre indivíduo e Estado: ao indivíduo cabe apenas o dever de contribuir, enquanto ao Estado cabe apenas o direito de receber. Nessa perspectiva, o Estado tem, no máximo o dever de fiscalizar, previsto em lei, para garantir o seu direito de receber.

É negligenciado assim o outro lado da relação entre indivíduo e Estado, ou seja, o direito do indivíduo de receber/exigir do Estado, em retorno, benefícios na forma de serviços públicos prestados com qualidade, e da parte do Estado, é claro, o dever de prestá-los em tais condições, possibilitando uma real melhoria das condições de vida da população.

### 3.3. NOVO CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE

Em tramitação no Senado desde 1999, o Projeto de Lei Complementar nº 646/99 (Anexo 1), o chamado Código de Defesa do Contribuinte, de autoria do Senador Jorge Bornhausen (PFL/SC), propõe o estabelecimento de normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A falta de atenção da sociedade ao referido projeto é motivo de reflexão e, porque não dizer, de preocupação, e não só por parte daqueles que atuam diretamente no campo tributário, tais serão os efeitos gerados pela sua aprovação.

Em que pesem os méritos anunciados pelo projeto, de coibir abusos cometidos pelo aparelho fiscal do governo contra “cidadãos indefesos”, trata-se de assunto delicado, que merece ser discutido e analisado exaustivamente pela sociedade como um todo.

#### 3.3.1. Visão Geral da Proposta

Desde os mais remotos tempos da história da humanidade a relação entre o indivíduo e o Estado, no que se refere ao pagamento de tributos caracteriza-se fundamentalmente por ser uma relação de poder e pela coercitividade da obrigação, objeto desta relação jurídica.

O tributarista MARTINS preconiza :

Os direitos do contribuinte e os mecanismos para sua defesa são necessários, uma vez que o Estado possui uma gama de atividades e funções a ele conferida pela Constituição Federal e demais normas jurídicas. Para que o Estado possa exercer tais atribuições necessita de recursos que são obtidos por meio da exploração de seu patrimônio (receitas patrimoniais), da sua entrada no mercado financeiro (receitas creditícias) e da arrecadação de tributos da sociedade (receitas tributárias), sendo esta última modalidade a que mais financia a atividade estatal. (MARTINS, 2002, p.25).

Opina COIMBRA (1999, p.24) : “Em face da importância assumida pela incidência de tributos para o cidadão, urge que, no resguardo de seus direitos, seja estabelecida uma tutela jurídica ampla, sobre toda a fase de lançamento, exigência e arrecadação desses tributos. “

Coube aos Estados Unidos da América, em 1986, a aprovação de um primeiro código dessa natureza. A Espanha aprovou recentemente a sua lei, saudada como um marco transcendental na segurança jurídica daquela democracia.

Nestes países, nos códigos existentes, nos quais, em parte, se baseia o projeto do brasileiro, existem cláusulas que funcionam em defesa do contribuinte, como redução de prazos e modificações nos procedimentos de fiscalização. Nada contudo tão amplo quanto o se quer implantar no Brasil.

Os tributaristas BORDIN e LAGEMANN, em artigo denominado “O Conselho de Política Tributária e a Defesa do Contribuinte”, publicado no Jornal Gazeta Mercantil, a esse respeito, assim se manifestaram :

A regulação do relacionamento entre o fisco e o contribuinte é, sem dúvida, matéria polêmica. Nota-se, no entanto, uma evolução do pensamento do Fisco em relação a esta questão. Nesse aspecto, faz-se mister aduzir a mudança que vem ocorrendo no padrão de relacionamento entre o fisco e o contribuinte em nível internacional. Nos países do NAFTA, mais

especificamente nos Estados Unidos e no Canadá, já se está adotando uma alteração importante na denominação do contribuinte. Do tradicional “taxpayer” (pagador de imposto) passa-se a usar a palavra “customer” (cliente). Não é apenas uma mudança de estética terminológica. Na verdade, envolve uma transformação na postura do fisco em relação ao contribuinte.

Nesses países, em que a base de financiamento do setor público é constituída pelo imposto de renda sobre a pessoa física, a relação de poder e submissão que envolve as autoridades fiscais e os pagadores dos tributos tem sido revista e suavizada.

...

...para que haja o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais por parte do contribuinte é imperioso um bom relacionamento do fisco com os seus clientes preferenciais (os pagadores de tributos). A quase totalidade dos sistemas fiscais dos países é fundamentado essencialmente no sistema de declaração espontânea, proveniente do princípio de livre consentimento dos cidadãos de contribuir para os encargos do Estado. As leis tributárias devem assegurar o equilíbrio entre as

responsabilidades e as garantias dos contribuintes, entre o poder de controle da administração e o respeito aos direitos dos cidadãos. A aceitação do controle fiscal passa por este equilíbrio. (BORDIN E LAGEMAN, Jornal Gazeta Mercantil de 24/05/2002).

Tem a proposta, como enfoque principal, o combate ao excesso de exação, que consiste na exigência de tributo pela autoridade lançadora, que sabe ser indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório que a lei não autoriza ou, mesmo, propositado abuso de autoridade ou erro evidente.

O porquê do Projeto ser chamado por alguns de Código de Defesa do Sonegador, reside simplesmente no fato de que há um entendimento geral de que no Brasil paga mais quem ganha menos.

Indiscutivelmente é louvável que se defenda o contribuinte dos excessos dos órgãos fiscalizadores. Isso é um direito constitucional de todo cidadão e de toda entidade. O importante é proporcionar o usufruto desse direito por todos.

São inúmeras as manifestações com referência ao Projeto de Lei Complementar nº 646/99. O Projeto vai e volta da CAE – Comissão de Assuntos Econômicos há

mais um ano (Anexo 2), e essa demora na tramitação, que segue o rito previsto no Regimento Interno (Anexo 3) que, como sabe-se é extremamente “maleável”, tem a vantagem de proporcionar que sejam acirradas as abordagens acerca do tema.

Enquanto não se define o que realmente constará do texto final a ser aprovado, há necessidade, para que se forme uma opinião responsável sobre o assunto, que sejam analisadas imparcialmente as diversas justificativas, favoráveis ou contrárias, aos dispositivos.

Alguns aspectos levantados pelos defensores e críticos são os seguintes :

O Projeto prevê prazo de 90 dias, prorrogáveis uma vez por igual período, para a conclusão, pelo fisco, de toda e qualquer diligência. As decisões dos agentes da administração federal tributária nos processos administrativos devem ser dadas em 30 dias, prorrogáveis só uma vez por mais 30.

Cria o Código o instituto da defesa prévia, que poderá ser apresentada pelo contribuinte no prazo de 5 dias, a partir da data em que tomar ciência acerca de fiscalização sendo realizada pelas autoridades em seu empreendimento.

No que respeita à consultas sobre interpretação legal, fixa prazo de 30 dias para a resposta do fisco, prorrogável uma vez por igual prazo e, em caso de silêncio, presume-se aceita a interpretação dada pelo contribuinte para a situação de fato consultada.

No desempenho de suas atribuições, os órgãos de fiscalização, entre outros, deverão respeitar o princípio segundo o qual os procedimentos deverão ser o menos possível onerosos para os contribuintes

Os pontos que devem gerar mais polêmica são os que tratam de temas delicados, como autorização para que empresas devedoras participem de licitações ou se candidatem a incentivos fiscais e financeiros.

Em outro ponto, o código restringe a culpa por irregularidades fiscais aos sócios formais da empresa – os que constam no contrato social. Neste caso, a dúvida diz respeito à impossibilidade de punir quem se esconde atrás de laranjas.

A União Nacional do Fisco – UNAFISCO, órgão representativo dos sindicatos de auditores fiscais, expõe diversos aspectos negativos da nova regulamentação. Os pontos levantados, que devem ser interpretados criteriosamente, objetivando a obtenção de uma visão livre de paixões, são os seguintes :

Aspectos negativos do Projeto de Lei :

- A tendenciosidade de interpretação, elástica quanto ao direito de ocultar-se, estreita quanto ao dever de informar;
- A invocação descabida de direitos individuais para evadirem-se os contribuintes do dever de informar;
- A falsa inspiração no direito estrangeiro para sustentar a proteção das garantias individuais;
- A rejeição à interpretação favorável ao interesse geral, de verificar se o cidadão ou empresa fiscalizada cumpriu seus deveres para com as despesas públicas (isto é, seus deveres para com a res publica, coisa de todos);
- O odioso não é ser sonegador, como se sonegar fosse um direito, e sim investigar a sonegação;
- Tal é a subversão dos princípios hermenêuticos e tal a inversão de valores que na escala de proteção desse projeto os direitos de cada indivíduo estão acima de seus deveres com o seu próximo e, pior ainda, seu direito de ocultar está acima de seus deveres para com toda a coletividade;
- Invocação de prerrogativas individuais, com restrição aos exercícios das atividades voltadas às garantias dos interesses coletivos, de toda a sociedade, em benefício da qual os tributos são instituídos e cobrados;
- A maior parte das proposições não encerra eficácia própria, dependendo de legislação complementar, e, por isso, não contém compromissos objetivos claros;



- As proposições não correspondem à intenção declarada na exposição de motivos, tendo, por vezes, significado mais amplo que o exposto naquele documento e, por outras, significados diversos nele não declarados;
- Em alguns pontos importantes pretende-se alterar norma permanente com base em circunstâncias meramente conjunturais;
- Corre-se o risco de se perder uma sempre rara oportunidade de se poder construir algo mais amplo, mais ambicioso, mais estudado, mais dedicado ao encontro de melhores respostas, menos comprometido com o aqui-agora e mais comprometido com o futuro. ([www.unafisco.org.br](http://www.unafisco.org.br)).

Os órgãos sindicais que congregam os auditores fiscais são os responsáveis pelas maiores críticas à proposta, do modo em que ela se encontra. As ações políticas desenvolvidas por estas entidades, espelhadas em pressões junto à Senadores da oposição para que estes atuem criticamente contra o Projeto, têm resultado em debates interessantes acerca do assunto.

A Federação Nacional do Fisco Estadual – FENAFISCO, entidade sindical representativa dos servidores atuantes nas áreas de arrecadação, tributação e fiscalização, promoveu estudos acerca do PLS nº 646/99, sendo que, deste trabalho resultou um memorial onde estão espelhadas as opiniões do órgão quanto ao texto proposto, que encontra-se anexo ao presente trabalho. ([www.fenafisco.org.br](http://www.fenafisco.org.br)).

Há que se ter contudo o cuidado imprescindível de analisar todas as manifestações, favoráveis ou contrárias, para poder-se chegar a conclusões com equilíbrio e isenção.

### 3.3.2. Legislação Tributária no Contexto Brasileiro

Nunca na história do Brasil os problemas relacionados à dívida social, a corrupção, à lavagem de dinheiro, ao uso indevido de falsos responsáveis por

empresas (laranjas), ao alegado desajuste nas contas da Previdência Social e a verificação que as grandes empresas não cumprem as suas obrigações em relação aos seus tributos mostraram-se de forma tão intensa para a sociedade.

É natural que a Administração Tributária deve perseguir como objetivos básicos maximizar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, aumentando o risco do sonegador e melhorando permanentemente a imagem da instituição. Deve ainda buscar a ampliação da base tributária e lutar contra a morosidade tributária.

Traz o CTN – Código Tributário Nacional, em seu artigo 142 que “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Assim, diz a lei que o lançamento não é um ato discricionário. Ao praticá-lo, a administração deve atuar estritamente de acordo com a lei tributária, não podendo agir a seu critério.

Diversos são os motivos que levam o contribuinte a não cumprir com seus compromissos fiscais. A maioria deve-se a problemas de administração tributária.

Poderíamos elencar: o baixo risco de não declarar corretamente os tributos, a ineficácia do aparelho fiscalizador, a falta de publicidade e informação acerca das regras tributárias, a complexidade da legislação tributária e dos procedimentos necessários ao recolhimento dos tributos, a falta de educação e conscientização tributárias e a existência de uma carga tributária elevada.

No entanto, alguns fatores que influem no entendimento entre o fisco e o contribuinte são alheios à administração tributária. São os casos da situação econômica do País e a desconfiança do contribuinte em relação à correta gestão governamental.

Num Estado moderno e democrático a igualdade de tratamento e o respeito a quem financia o setor público é requisito essencial. Daí a importância de que o fisco trate corretamente o cidadão-contribuinte, fornecendo-lhe as informações solicitadas e dando-lhe um tratamento atencioso e eficaz. Só assim ele será cativado e motivado a pagar espontaneamente. Essa mudança da mentalidade burocrática e institucional é urgente no Brasil e algumas coisas já estão sendo praticadas em nível federal e até em alguns Estados. No Rio Grande do Sul, por exemplo, a fiscalização tributária com base setorial está sendo estimulada, pois ela privilegia a prevenção do ilícito e garante um tratamento igualitário a todos os contribuintes.

O Brasil efetivamente é um país com uma cultura tributária impositiva, sem formação de uma consciência social do tributo. Um necessário processo de reforma deverá recorrer a diversos métodos para formar e informar aos contribuintes. As campanhas a serem realizadas devem basicamente despertar a consciência tributária, através de esclarecimentos sobre o destino dos tributos arrecadados e informação de todos os aspectos referentes às obrigações e aos direitos tributários.

Atualmente, os direitos e garantias dos contribuintes estão definidos dispersamente e de forma imprecisa, sendo oportuno seu disciplinamento mais adequado na relação entre Administração Tributária e contribuinte, onde deverá ser adotado o critério da relação Estado e cidadão.

Considere-se que o princípio do Estado de Direito, presente na Constituição Federal, no seu artigo 1º, exige que as normas legais sejam formuladas de forma clara e precisa, permitindo que seus destinatários possam prever e avaliar as consequências jurídicas de seus atos.

### 3.3.3. Enfraquecimento do Fisco

Ensina o Professor COELHO :

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. (COELHO, 1999. P.37).

A efetividade do sistema tributário depende fundamentalmente da eficiência da administração tributária e da eficácia do seu sistema de fiscalização. Por mais bem desenhado que seja o conjunto de leis que compõem o sistema tributário, este só responderá à concepção do legislador se existir uma máquina fiscal em condições de operá-lo.

De acordo com a União Nacional do Fisco – UNAFISCO, a instrumentalização do fisco não comporta apenas aspectos de sua operacionalidade material, mas, sobretudo, requer que tanto em nível constitucional como em nível da legislação ordinária, sejam desobstruídos os entraves legais, que têm dificultado a ação do Estado. Neste particular, nunca é demais lembrar, e a experiência tributária internacional comprova (EUA, Japão, Inglaterra, Itália, França), que para se ter um sistema tributário respeitado pela sociedade os crimes dessa natureza devem ser punidos sem contemporização. ([www.unafisco.org.br](http://www.unafisco.org.br)).

Os órgãos representativos da classe dos auditores fiscais em todo o país, têm sido os críticos mais ferrenhos à maioria das inovações a serem introduzidas pelo Código de Defesa do Contribuinte.

## A Federação Nacional do Fisco - FENAFISCO assim se manifesta :

Diante da declarada intenção de dar eficácia aos princípios de justiça fiscal, era de se esperar que o PLS tivesse um compromisso com o fortalecimento da Administração Tributária, indispensável para o cumprimento dos princípios e das leis já existentes no ordenamento jurídico e para melhorar o atendimento à sociedade. O que reclama urgência é o fortalecimento da Administração Tributária, para que esta possa cumprir com o seu dever, que é o de dar efetividade aos direitos do verdadeiro contribuinte e fortalecer a cidadania tributária, coibindo e combatendo a evasão fiscal. Sem um fisco atuante não há garantia da justiça fiscal. ([www.fenafisco.org.br](http://www.fenafisco.org.br)).

O ponto central da controvérsia é a criação de regras jurídicas que restringem e inibem a ação do Estado no exercício das suas atividades. Deixar-se-ia, assim, de assegurar os meios indispensáveis à exigência do cumprimento das obrigações tributárias e sociais, inviabilizando o exercício de uma das principais funções outorgadas ao Estado.

A Confederação Nacional de Municípios – CNM, na pessoa do seu presidente, Paulo Roberto ZIULKOSKI igualmente manifestou-se contrária ao Código de Defesa do Contribuinte, nos moldes em que foi proposto :

O projeto em discussão, no que tange aos interesses da fazenda municipal, a pretexto de proteger e defender os direitos dos contribuintes, acaba, na verdade, facilitando a vida dos maus pagadores, fraudadores e sonegadores de impostos, na medida que cria dificuldades para os Municípios desenvolverem ações fiscalizadoras no âmbito da administração de seus próprios tributos. Ao mesmo tempo, vez que o projeto restringe, também, a ação fiscalizadora tributária de competência da União, Estados, o que de forma indireta prejudica a receita dos Municípios, pela afetação dos tributos federais e estaduais que compõem as transferências constitucionais. ([www.cnm.org.br](http://www.cnm.org.br)).

Salienta ainda ZIULKOSKI, em seu texto “O Código de Defesa do Contribuinte”, alguns pontos principais que, acredita, seriam negativos :

1) Somente o pequeno contribuinte será fiscalizado - Os prazos para a fiscalização são excessivamente reduzidos (art. 46 § único), dificultando a investigação de casos complexos que envolvam, por exemplo, esquemas de corrupção e lavagem de dinheiro. Além disso, impede a descoberta de esquemas de sonegação por proibir o Fisco de cruzar os dados fiscais entre os três níveis de governo (art. 37, § único);

2) Fim do flagrante fiscal - O projeto acaba com o flagrante fiscal (art. 23 § 2º), já que o Fisco deverá avisar o contribuinte, com 5 dias de antecedência, quando for realizar as diligências. Com o aviso prévio, provas do eventual ilícito poderão não mais serem encontradas. Para o fraudador ou sonegador, esse aviso é uma salvaguarda, pois assim, lhe dará tempo de esconder provas e documentos que o comprometam e o incriminem. Ademais, a força policial, indispensável na busca de provas, somente se dará com prévia autorização judicial (art. 37, inciso V), o que, sem dúvida dificultará o acesso as provas e documentos;

3) A quebra do sigilo bancário será revogada - O projeto, em seu artigo 43, anula a Lei Complementar 105, que o Senado aprovou, por unanimidade, em janeiro de 2001, com o objetivo de combater a sonegação fiscal e viabilizar uma maior arrecadação de recursos para financiar o aumento do salário mínimo. A LC 105 é instrumento indispensável para a promoção da justiça fiscal.

4) Ficará sacramentada a concorrência desleal - O projeto permite ao devedor inadimplente de tributos transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, inclusive participando de licitações públicas (arts. 14 e 50), em igualdade de condições ao bom pagador. ([www.cnm.org.br](http://www.cnm.org.br)).

Reside assim a questão em, ao se dificultar uma fiscalização mais efetiva, serem protegidos justamente os sonegadores e maus pagadores de impostos, em detrimento dos contribuintes que cumprem com suas obrigações com o Fisco.

Para o senador Pedro Simon, grande contestador da questão no Senado, "todo o cuidado é pouco com a análise do projeto", e prossegue dizendo que "se não tivermos os cuidados necessários, nós vamos acabar aprovando aqui é um código de defesa do sonegador". ([www.senado.gob.br](http://www.senado.gob.br)).

A verdade é que o país necessita de um Código que estabeleça os deveres e direitos de cada uma das partes na relação existente entre o Estado e o contribuinte, mas precisa de uma ferramenta que facilite as distorções citadas e que aumente a

injustiça fiscal existente no País, onde os grandes contribuem com a menor fatia e os pequenos sustentam a arrecadação tributária nacional.

O exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização dos seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal.

Por outro lado, o Código de Defesa do Contribuinte inaugurará uma nova era para a relação entre o contribuinte e o fisco no nosso país, no sentido em que fortalece a cidadania do contribuinte.

A propósito do assunto do tópico seguinte, que tratará da visão dos defensores do código, COELHO ( 1999, p.37), diz que : "...se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro lado a disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes."

#### 3.3.4. Defesa do Contribuinte

Abram SZAJMAN, presidente da Federação e do Centro do Comércio do Estado de São Paulo, ardoroso defensor do Código de Defesa do Contribuinte, em artigo "A Vez do Contribuinte" publicado no Jornal O Estado de São Paulo de 11/05/2001, diz em dado momento que "Certamente a obrigação tributária é para ser cumprida, contudo sempre deveria prevalecer o interesse público da manutenção do trabalho e do fim social ligado à atividade empresarial do contribuinte".

Iniciando este raciocínio, é importante tornar claro o que deve ser entendido como interesse público.

MELLO assim pensa :

Ao se pensar em interesse público, pensa-se habitualmente, em uma categoria contraposta à de interesse privado, individual, isto é, ao interesse pessoal de cada um. Acerta-se em dizer que se constitui no interesse do todo, ou seja, do próprio conjunto social, assim como acerta-se também em sublinhar que não se confunde com a somatória dos interesses individuais, peculiares de cada qual.

...

Embora seja claro que possa haver um interesse público contraposto a um dado interesse individual, sem embargo, a toda evidência, não pode existir um interesse público que se choque com os interesses de cada um dos membros da sociedade. Esta simples intuitiva percepção basta para exibir a existência de uma relação íntima, indissolúvel, entre o chamado interesse público e os interesses ditos individuais. (MELLO, 2001, p. 69 e 70).

A Administração Pública está, por lei, atrelada ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las visando o interesse da coletividade. É em nome do interesse público que tem de agir, fazendo-o de conformidade com o espírito da lei.

A Professora Marilene Talarico Martins RODRIGUES (2002, p. 93) diz que “a lei não deve ser instrumento de privilégios, perseguições ou discriminações, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar eqüitativamente todos os cidadãos-contribuintes.”

Por fim, segundo EMERENCIANO (2000, p. 212), “a submissão da ação administrativa à lei, que não pode ser *praeter legem* ou *contra legem*, mas apenas *secundum legem*, constitui o meio pelo qual se realiza o interesse público”.

Determinados setores da sociedade entendem que, com o avanço da tributação, está aprofundando-se a desigualdade e a exclusão, uma vez que os ganhos de produtividade em grande parte têm sido obtidos à custa dentre outros da sonegação



tributária, obrigando as instituições jurídicas do Estado a concentrar sua atuação na preservação da ordem e da segurança.

Nesse raciocínio, SZAJMAN, no artigo “A Vez do Contribuinte” do Jornal O Estado de São Paulo, de 11/05/2001 defende que : “... , a nova legislação estabelece uma relação de igualdade jurídica entre o Fisco e os contribuintes. Em outras palavras, ambos passarão a ser iguais perante a lei, como manda a Constituição, mas como não ocorre na prática em que o contribuinte é tratado como cidadão de segunda classe, desprovido de direitos e de garantias.”

Nesse aspecto, traz o PLS nº 646/99 alguns avanços, na opinião de diversos juristas. Inicialmente não poderá o fisco proceder à interdição de estabelecimentos, proibir o contribuinte de transacionar com repartições públicas; proíbe ainda, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a cobrança extrajudicial de tributos. Outro avanço está na vedação ao impedimento do contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, ou de ter acesso a linhas oficiais de crédito ou de participar de licitações, quando estiver pendente contra ele processo administrativo ou judicial, em matéria tributária.

E mais, fica vedada a Administração Fazendária recusar, em razão de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir os documentos necessários ao desempenho de suas atividades; ou bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa. Veda ainda o uso de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência.

Tida como a maior evolução, o Código assegura explicitamente o direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, sem condicionamento a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer (que hoje corresponde a 30% do valor econômico envolvido no procedimento), como condição procedimental para a admissibilidade de apresentação, exceto na execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável.

Na sustentação de sua proposta, o Senador Jorge BORNHAUSEN declarou, no site do partido da Frente Liberal - PFL que:

O código estabelece relação de igualdade entre o cidadão-contribuinte e o Fisco, cria direitos e deveres mútuos e afasta todas as coações hoje existentes. Saudado por eminentes tributaristas, autoridades jurídicas e representantes da sociedade civil como uma nova página na cidadania, o projeto enfrenta a oposição de dirigentes do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Unafisco Sindical).

...

Dividido em sete capítulos e com 53 artigos, o código, nas disposições transitórias, configura os fundamentos da lei complementar estendendo seus efeitos para a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios. A definição do conceito de contribuinte é feita em sua acepção mais ampla.

O projeto estabelece que a instituição de impostos atenderá ao princípio da justiça tributária - a tributação é justa quando atende aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da distribuição da carga tributária e da progressividade. Nas normas fundamentais, é fixado o princípio da legalidade e o respeito ao princípio da anualidade para exigir e aumentar impostos. É garantido ainda ao contribuinte o pleno acesso às informações e o fornecimento, sem restrições, de certidões.

Em defesa do contribuinte, o projeto veda a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para cobrança extrajudicial de tributos. Como todo cidadão tem a seu favor a presunção da inocência e não pode ser punido antes de decisão judicial, o projeto transforma o Cadastro Informativo dos Créditos Não-quitados de Órgãos do Setor Público Federal (Cadin) em órgão consultivo. Hoje, o contribuinte inscrito no Cadin é excluído das linhas oficiais de crédito, dos benefícios fiscais e das licitações públicas, mesmo antes da decisão administrativa final.

Pelo projeto, só o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade, decisão da mais alta gravidade, hoje nas mãos exclusivas do Fisco. Além disso, ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio. Esse artigo atende, principalmente, o pequeno contribuinte, mais sujeito às coações.

Na mesma linha, o projeto estabelece que nenhum depósito, fiança, caução ou qualquer outro ônus poderá ser exigido como condição de defesa ou recurso do contribuinte. Isso quer dizer o fim da atual e absurda exigência do pagamento de 30% do valor da autuação para recorrer dela. O contribuinte terá acesso à identificação dos funcionários encarregados da fiscalização, poderá prestar informações só por escrito e contará com a assistência de advogado.

O contribuinte deverá receber informações sobre valores cadastrais de bens imóveis e mercadorias em geral com punição para a fixação de preços superiores aos valores de mercado, o que hoje não existe. Créditos tributários do contribuinte poderão, por sua opção, ser compensados com débitos relativos à mesma fazenda pública. O código estabelece ainda que "a ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, assim como a quebra de sigilo, só poderá ser proposta depois de encerrado o processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal".

Para dar fim ao chamado terrorismo fiscal (as fiscalizações intermináveis que, além de ameaçadoras, prejudicam a produção das empresas), as diligências deverão ter prazo máximo de 120 dias, prorrogáveis por mais 120. Além disso, a fiscalização só poderá fazer uso de força policial mediante autorização judicial.

Por eliminar todos os tipos de coação existentes e estabelecer a justiça tributária, o Código de Defesa do Contribuinte abrirá nova página na cidadania e dará contribuição substancial à construção de uma sociedade mais justa e mais democrática para todos nós brasileiros. ([www.pfl.org.br](http://www.pfl.org.br)).

**O tributarista NEVES, sintetiza a idéia dos defensores do Código :**

Tem sido quase um lugar comum destacar a necessidade de um instrumento legal que coloque o fisco e o contribuinte em pé de igualdade -.... Felizmente o Senador Jorge Bornhausen tomou a iniciativa de propor um projeto de lei instituindo o Código de Defesa do Contribuinte. O principal mérito do projeto é que ele busca garantir ao contribuinte o mesmo tratamento dispensado à Administração Fazendária no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária.

Na prática, o Código será uma espécie de cartilha que, se aprovada na íntegra, transformará definitivamente a relação fisco/contribuinte, estabelecendo um patamar de igualdade jurídica entre as duas partes. E também uma tentativa de criar regras que dêem condições aos contribuintes de se defenderem contra a coerção praticada pelo fisco. (NEVES, 2002, p.50).

### 3.3.5. Aspectos Polêmicos do “Código de Defesa do Contribuinte”

Serão abordados a seguir, alguns dos pontos geradores de maior controvérsia nas discussões promovidas em torno do Projeto de Lei Complementar nº 646/99, e que merecem maior atenção.

#### a) Prejuízo à celeridade da administração :

Art. 5º - Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150. inciso III alínea b e art. 195, § 6º da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

O artigo 5º inclui matéria relacionada à execução da lei instituidora de tributo, própria do conteúdo do respectivo regulamento.

Para que se obtenha uma eficaz administração tributária é necessário que se tenha instrumentos mais ágeis do que seria toda a tramitação de um projeto de lei, de forma a não permitir que se retarde a adoção de medidas mais adequadas ou corretivas na aplicação da legislação tributária.

b) Afronta ao artigo 154, I, da CF (que trata apenas de impostos a serem criados) : “Os impostos atribuídos a competência das pessoas políticas de direito constitucional interno terão entre si, fatos geradores e base de cálculo diferentes de tal modo que possam ser objetivamente identificados. (grifo nosso)”.

Embora tendo fatos geradores distintos, tanto o IPTU como o ITBI, por exemplo, têm como base de cálculo o valor venal do imóvel, na esteira, aliás, do CTN. Se

aprovado o projeto em tela, haverá choque entre as novas disposições e as do CTN, havendo necessidade de adequação do CTN e das legislações específicas.

Entendem os críticos que o dispositivo proposto deveria ser excluído do projeto uma vez que poderia gerar conflito na cobrança de um ou outro imposto, afetando negativamente a arrecadação.

c) Liberalidade para concessão de Certidões Negativas de Débitos :

Art. 10 - O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão com órgãos públicos (artigo 5º, inciso XXXIV, alíneas 'a' e 'b', da Constituição Federal) independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias principais ou acessórias.

O artigo 10 dispõe que o direito de obtenção de certidões em órgãos públicos independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias principais ou acessórias.

Ao usar "obtenção de certidões" no sentido amplo, inclui-se a certidão negativa de débitos, cuja expedição, quando refere-se a tributos declaratórios, pressupõe que o contribuinte comprove estar em dia com sua obrigação tributária principal.

d) Inibição dos meios de cobrança de tributos :

Art. 14 - É vedada, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

O art. 14 veda, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito. Do artigo deveria ser excluída a possibilidade do contribuinte em débito transacionar

com órgãos e entidades públicas, tendo-se em vista que a medida proposta se choca com a regra do § 3º do artigo 195 da Constituição vigente, que estabelece que "a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios."

A edição da Lei n.º 8.666/93 visava, entre outros objetivos, impedir que a administração pública contrate com seus devedores.

A vedação do mencionado artigo acaba por prejudicar os contribuintes que cumprem com suas obrigações e que, exatamente por este motivo, participariam de licitações em desigualdade de condições. Há que se considerar, também, que a Lei n.º 8666/93, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e que tem caráter nacional estabelece a obrigatoriedade de apresentação, pelo interessado, de prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal (art. 29, III).

Além do já exposto, o dispositivo fica em descompasso com as obrigações do setor público, que, no descumprimento de obrigações contraídas com a União, pode ter suas transferências cortadas.

e) Aumento dos custos administrativos :

Art. 19 - São direitos do contribuinte:

...

XII — receber, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária. inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente;

O art.19, inciso XII, considera direito do contribuinte receber, no prazo de 30 dias, prorrogável por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente.

Inicialmente ressalte-se que, de acordo com o parágrafo único do art. 205 do Código Tributário Nacional, o prazo para a expedição de certidão negativa é de 10 dias, contados da data do requerimento.

O dispositivo representa um retrocesso a todo o esforço que vem sendo despendido para a modernização da administração tributária, uma vez que, para atender a todos os pleitos dirigidos à Administração, dentro do prazo estabelecido, que ainda assim se mostra inviável, seria aumentando, em muito, seu custo.

f) Excesso de normatização :

Art. 21 - O contribuinte será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidam sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativos.

Parágrafo único. Configura excesso de exação a avaliação administrativa do imóvel e valores manifestamente superiores aos de mercado, por ela respondendo solidariamente quem assinar laudo e seu superior imediato, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

O artigo 21 e seu parágrafo único merecem ser reavaliados. O valor cadastral, tomado aqui como o valor venal atribuído ao imóvel, por imposição das atuais regras gerais de tributação, há que ter os critérios de estimativa previamente previstos em lei. Por outro lado, a determinação da base de cálculo do imposto nos

procedimentos de ofício mantém resguardado o direito de o contribuinte contestar o respectivo valor, socorrendo-se das amplas portas do contraditório já assegurado na legislação processual.

A demonstração de que tenha havido avaliação do imóvel com resultado superior ao do valor de mercado acarreta correção pela autoridade competente, não importando em consequência outra e de tal gravidade que possa justificar a sua qualificação como hipótese de excesso de exação.

g) Protelação da atuação fiscal :

Art. 28 - A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 5 (cinco) dias a contar da intimação.

Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.

O artigo 28 não define o relevante aspecto da notificação formal do ato em elaboração, a autoridade que irá fazer a análise da defesa prévia, nem quais as consequências imediatas da sua não aceitação por quem a examine, e, por fim, nem se desse exame se irá extrair juízo de definitividade nessa fase.

Em qualquer caso, essa inovação, ao que parece, não colabora com a esperada celeridade na tramitação dos atos dessa natureza, sobretudo quando se observa que sempre haverá a reserva da instauração do contraditório no processo regular.

h) Possibilidade de compensação de créditos não-tributários :

Art. 29 – O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.



Parágrafo único. Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o caput deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de correção monetária incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento indevido, bem como juros contados da decisão definitiva que o reconheceu.

Forma de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 170 do CTN a compensação depende de lei que pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação, em cada caso, atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

A compensação prevista no projeto é diversa daquela prevista no CTN. Primeiramente porque o crédito (não tributário) a ser compensado poderá ser utilizado na quitação de qualquer débito de responsabilidade do contribuinte, inclusive mas não necessariamente, débito de natureza tributária. Não se trata necessariamente de forma de extinção de crédito tributário, mas de forma de "devolução" de quantias pagas indevidamente. Em segundo lugar, esta possibilidade passaria a ser opção do contribuinte, gerando a necessidade de adequação operacional no âmbito do órgão técnico da Administração, podendo haver repercussões na via judicial, nas hipóteses de ação judicial.

Por este dispositivo, sobre a quantia a ser devolvida deverão incidir juros desde a data do pagamento, e não apenas desde a data da decisão definitiva que reconheceu o crédito. Observe-se que, judicialmente, a atualização dos créditos e incidência de juros têm regras próprias, sujeitas a perícias e decisões judiciais, às vezes incompatíveis com a regra aqui analisada.

i) Equívocos da Administração não podem implicar em desoneração de tributos:

Art. 31 - Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

...

III — a ausência de resposta no prazo previsto no inciso I implicará aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte à hipótese objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Fazendária é administrativa e civilmente responsável por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte.

Quanto ao artigo 31, registre-se que é comum, por sua natureza, que os pleitos de reconhecimento de isenção, não-incidência ou imunidades tributárias recebam o mesmo tratamento das consultas. Imagine-se, a partir dessa constatação, que, por decorrência de alguma inovação na legislação local que, por exemplo, institua hipótese de isenção de tributo, redução de base de cálculo etc, nas situações permitidas, fique a Administração diante de um número elevado de pleitos ao mesmo tempo. Ademais, a estrutura, mais ou menos ágil da Administração para o tratamento das questões aqui colocadas consultam interesses próprios da Entidade, separados daqueles dos Servidores designados para aquela função, sendo, pois, incompatível a referência a possível sanção a estes dirigida.

No inciso III do mesmo artigo, percebe-se flagrante descompasso entre as questões citadas: de um lado, o atraso na solução à consulta, cuja ocorrência justifica plenamente que se resguarde o contribuinte dos efeitos da mora, que lhe assegure pagar o tributo acaso devido sem penalidades decorrentes do atraso. De

outro, a pretensão de que se confirme interpretação do contribuinte, mesmo que esta se identifique totalmente desconforme com a lei.

j) Possibilidade de fraude para obtenção de Certidões Negativas de Débitos:

Art. 36 - O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais.

Parágrafo único. A Administração Fazendária não poderá recusar a expedição de certidões negativas, nem condicionar sua expedição, à prestação de garantias, quando não exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

De acordo com o ora proposto, o parcelamento implicará em novação, assim considerado o ato em que o devedor contrai com o credor nova dívida que extingue e substitui a anterior. Vale dizer, estará sendo criado novo crédito, sem as garantias hoje previstas na legislação para o crédito tributário. Isto porque a novação é instituto de Direito Civil, não previsto atualmente no Direito Tributário. Note-se que de acordo com o art. 141 do CTN o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos nele previstos, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional, na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. O projeto inclui a novação como uma nova forma de extinção do crédito tributário e, mais que isso, como uma nova forma de criação do crédito tributário sem a observância das regras básicas do Direito Tributário (fato gerador fictício, decadência, prescrição, acréscimos legais, etc). A medida proposta é extremamente prejudicial ao Fisco.

O ideal seria a utilização dos institutos do Direito Tributário e considerar-se o parcelamento como sendo moratória, causa de suspensão da exigibilidade do crédito (e não de sua extinção).

No que respeita à regra constante do parágrafo único, é absolutamente inadequada a expedição de certidões negativas para contribuintes que não estão com suas obrigações tributárias regularizadas perante o Fisco. A medida proposta, sem dúvida poderá gerar um grande número de parcelamentos, com vistas exclusivamente à obtenção da certidão. O ideal seria seguir-se a diretriz vigente que, nos casos de suspensão de exigibilidade do crédito tributário (moratória), possibilita a expedição de certidão positiva, com força de negativa.

#### I) Engessamento da atividade fiscalizatória :

Art. 46 - O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente seu objeto, vinculando a Administração Fazendária.

Parágrafo único. Do termo a que alude o caput deverá constar o prazo máximo para a ultimação das diligências, que não poderá exceder a 90 (noventa) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período.

O art. 46 se revela extremamente limitador da ação de fiscalização. Essa vinculação, de qualquer modo, certamente, não pode excluir o dever de o contribuinte realizar o pagamento de eventuais créditos detectados em aberto, dentro do prazo que para isso lhe seja reservado.

É importante que se ressalte que a atividade fiscal, por força de disposição do Código Tributário Nacional é vinculada, acarretando responsabilidade funcional a verificação de qualquer descumprimento das obrigações tributárias sem a conseqüente notificação fiscal.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conflito existente entre o contribuinte e o fisco é tão antigo quanto o aparecimento do Estado, que passou a arrecadar impostos para atender suas funções em uma sociedade organizada. Trata-se de uma briga cuja duração perde-se no tempo.

No cerne deste conflito está a necessidade do Estado de arrecadar sempre mais para cobrir suas despesas com a administração e a prestação de serviços e o contribuinte com a propensão de querer pagar sempre menos impostos ou até não pagar imposto algum.

Deste modo, para alguns cidadãos, a criação do Código de Defesa do Contribuinte será um momento extraordinário e propício para mudar a imagem da Administração Fazendária, que, para eles, encontra-se deteriorada.

Porém, a tese defendida pelos críticos ao Código, é que as garantias e direitos dos contribuintes já se encontram no atual sistema tributário, de forma esparsa, e que a criação dos mecanismos de controle da ação da Administração Tributária inseridos no Código gerará um "monstro", cujas normas serão impossíveis de cumprir, sem comprometer a eficácia, a eficiência e a efetividade do Fisco.

Inquestionavelmente, a proposta em questão, tira poderes do Fisco. Promotores e procuradores do Estado poderão ficar de mãos amarradas e o Auditor Fiscal, também poderá ficar engessado não podendo solicitar documentos que não tenha anunciado previamente, mesmo que descubra indícios de novas fraudes.

Assim, por criar uma série de entraves à fiscalização, irá dificultar ainda mais o combate a fraude fiscal, pois o projeto acaba com o flagrante, com os prazos de

fiscalização que ficarão muito reduzidos, com a quebra do sigilo bancário que foi aprovada em janeiro de 2001, além de sacramentar a concorrência desleal entre os contribuintes, já que permite ao devedor de tributos transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito e participar de licitações públicas.

O atual projeto, destinado a servir de proteção ao Contribuinte, poderá vir a beneficiar os grandes sonegadores que terão salvaguardas para facilitar sua administração, podendo assim, se transformar em um grande incentivador à sonegação e evasão fiscal, enquanto a Administração Fazendária poderá ficar sem os meios coercitivos para garantir a cobrança de tributos.

É necessário o fortalecimento da Administração Fazendária, para que esta possa cumprir o seu dever, para dar efetividade aos direitos do verdadeiro contribuinte e fortalecer a cidadania tributária, coibindo e combatendo a evasão de impostos, com um fisco atuante e sinônimo de garantia de justiça fiscal.

O País necessita manter uma arrecadação sustentável para fazer face aos seus compromissos, e isto poderá se tornar muito difícil, se houver fragilização da Administração Tributária, sob pena de inviabilizar-se uma das principais funções outorgadas ao Estado, que é o combate a sonegação fiscal, com vistas a buscar e assegurar a cobrança de impostos.

Os fundamentos da eficiência, eficácia e efetividade, no campo da arrecadação depende quase que exclusivamente da Administração Tributária, que é o instrumento por excelência da construção da espontaneidade fiscal e o aparelho que molda a adesão voluntária ao sistema tributário.

Neste sentido, qualquer mudança no sistema tributário deve ser precedida da devida análise das reais possibilidades que existem em relação a sua tempestiva e adequada gestão pelos respectivos aparelhos de Administração Tributária.

O atual Sistema Tributário Brasileiro, já não atende aos anseios e objetivos sociais atuais, apesar de ter sido um grande avanço quando foi criado. Hoje, já não serve a tarefa óbvia de financiar o setor público com eficácia, visto pelo descalabro das contas públicas, pela precariedade da infra-estrutura e pelo colapso em alguns setores do serviço público.

Mas permanece a preocupação de que, com a aprovação no Código de Defesa do Contribuinte nos moldes em que se encontra, haja simplesmente o benefício ao mau pagador de impostos e o incentivo maior à sonegação, além, de emperrar e dificultar o desempenho da máquina fiscalizadora do Estado.

Não se pode negar que as mudanças propostas, se postas em prática, podem proporcionar uma nova imagem ao Fisco, resgatando a concepção social da Administração Tributária através de sua transformação de uma instituição quase exclusivamente repressora, incorporando fundamentalmente a consciência do cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Cada qual, fisco e contribuinte, defenderá uma concepção da justiça que lhe dá razão. É ilusório querer enumerar todos os sentidos possíveis da noção de justiça. Numerosas disputas se têm travado em torno do conceito do Direito, maiores todavia são as dúvidas que relacionam-se com o conceito de justiça.

Não há dúvida, porém, de que o Código de Defesa do Contribuinte é matéria relevante, que teria força e eficácia ainda maiores caso se viabilize no País a tão decantada e esperada Reforma Tributária.

Caso isso não aconteça, pouco ajuda um código de defesa do contribuinte. Tanto o Legislativo quanto o Executivo estão convencendo-se da importância da reforma e principalmente de sua urgência para os interesses maiores da Nação, uma vez que positivamente, encontra-se em tramitação, uma proposta de Reforma Tributária.

Assim, ao tratar do código do contribuinte, o Legislativo deveria também dispensar idêntico cuidado e atenção à reforma maior de todo o Sistema Tributário Brasileiro.

Diante disso, a solução passa, necessariamente, pelos seguintes pontos: uma reforma tributária que revise a estrutura de impostos e, ao mesmo tempo, torne-a mais justa, mais simples, propiciando maior competitividade à economia e o combate à sonegação e à corrupção (também a passiva), no sentido de garantir a cobrança dos impostos e a remoção de óbices estruturais ainda fortemente presentes na nossa economia.

Tudo que agrave o sistema hoje já distorcido e não mude essa estrutura estará adiando o desenvolvimento e o respeito aos direitos humanos, embora possa, superficialmente, representar uma solução simples.

Não se trata, portanto, de taxar o projeto de bom ou ruim, mas sim alertar para a necessidade de amadurecimento de alguns aspectos.

Se deve haver mudanças na legislação tributária, se a ação fiscalizadora é, às vezes, exercida de forma autoritária, tem-se que discutir, de forma ampla e clara com a sociedade, novas maneiras de tributar e fiscalizar de modo que mais contribuintes contribuam com uma carga tributária menor, gerando uma sociedade



mais igualitária, onde os serviços públicos funcionem eficientemente e atendam a todos.

Neste campo, uma vez junto a outras medidas, o Código poderá contribuir para a tão ansiada Justiça Fiscal.

Espera-se, por fim, que este modesto trabalho desperte, em todos que dele tomarem conhecimento, interesse pelo assunto abordado, servindo como base para próximos e melhores estudos.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. **Sistema Constitucional Tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BORDIN, Luís Carlos e LAGEMANN, Eugenio. **O Conselho de Política Tributária e a Defesa do Contribuinte**. Jornal Gazeta Mercantil, 24/05/2002.
- BORNHAUSEN, Jorge Konder. **Partido da Frente Liberal**: Site: [www.pfl.org.br](http://www.pfl.org.br). 05/05/2003.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172 de 25/10/1966.
- BRASIL. Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Sarvaiva, 1999.
- CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.
- CASTRO, Adilson Gurgel e GOMES, Carlos Roberto de Miranda. **Curso de Direito Tributário**. 6ª ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COIMBRA, Feijó. **A Defesa do Contribuinte**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Destaque, 1999.  
Dicionário Eletrônico Michaelis. Versão 1.0.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Procedimentos Fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte**. 2ª ed. Campinas: Copola, 2000.

FENAFISCO. **Federação Nacional do Fisco Estadual**. Site: [www.fenafisco.org.br](http://www.fenafisco.org.br).  
13/06/2003.

GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

ISIDORO, Ursulino dos Santos. **O Contribuinte Brasileiro Vítima do Fisco**. São Paulo: Ícone, 1999.

LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direitos Fundamentais do Contribuinte**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e MARTINS, Rogério Gandra. **A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. **Código de Defesa do Contribuinte**. Belo Horizonte: Cultura Jurídica, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

NEVES, Newton José de Oliveira. **Nas Garras do Leão**. Curitiba: Juruá, 2002.

ROCHA, Kleverson Gomes. A Ditadura do Poder Executivo. In: **Revista Jurídica Consulex, Brasília**: ano V, nº 114, p. 28-32, outubro de 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVEIRA, Lindemberg da Mota. **Estrutura Jurídica do Ilícito Tributário**. Belém: CEJUP, 1987.

SIMON, Pedro. **Simon quer Debate mais Amplo sobre CDC**. Site do Senado Federal: [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br). 18/02/2003.

SZAJMAN, Abram. **A Vez do Contribuinte**. Jornal O Estado de São Paulo. São Paulo, 11/05/2001.

TENÓRIO, Igor e MAIA, José Motta. **Dicionário de Direito Tributário**. 3ª ed. Brasília: Consulex, 1999.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Comentários aos Novos Dispositivos do CTN : A LC 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

UNAFISCO. **União Nacional do Fisco**. Site: [www.unafisco.org.br](http://www.unafisco.org.br). 26/06/2003.

ZIULKOSKI, Paulo Roberto. **O Código de Defesa do Contribuinte**. Site da Confederação Nacional de Municípios. Site: [www.cnm.org.br](http://www.cnm.org.br). 18/02/2003.

## 6. ANEXOS

**ANEXO.I – Projeto de Lei do Senado nº 646, de 1999 Complementar**

# PROJETO DE LEI DO SENADO Nº646, DE 1999

## COMPLEMENTAR

*Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências*

### CAPÍTULO I

#### DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigos 24, inciso I e seu §1º e 146, incisos II e III, da Constituição Federal).

§1º. São contribuintes, para os efeitos desta Lei Complementar e para os das leis federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal que dela decorram, as pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade, a substituição, a solidariedade e a sucessão tributárias, além do referido no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

§2º. Estão sujeitos às disposições desta Lei Complementar, também, os agentes de retenção dos tributos, os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.

Art. 2º. A instituição ou majoração de tributos atenderá aos princípios da justiça tributária.

Parágrafo único. Considera-se justa a tributação que atenda aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

Art. 3º. Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na presente Lei serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

### CAPÍTULO II

#### DAS NORMAS FUNDAMENTAIS

Art. 4º. A legalidade da instituição do tributo (art. 150, inciso I, da Constituição Federal) pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, a descrição objetiva da materialidade do fato gerador; a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária.

Art. 5º. Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea *b* e art. 195, §6º, da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário.

Art. 6º. As leis instituidoras de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida.

Art. 7º. Os impostos atribuídos à competência das pessoas políticas de direito constitucional interno terão, entre si, fatos geradores e base de cálculo diferentes, de tal modo que possam ser objetivamente identificados.

Art. 8º. Somente lei complementar poderá estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea *c* e 195, §7º, da Constituição Federal.

Art. 9º. O jornal oficial, ou o periódico que o substitua, deverá, no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal), ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

Parágrafo único. É vedada a tiragem de edição especial ou extraordinária dos órgãos de divulgação mencionados no *caput* quando veiculem lei que institua ou aumente tributo ou qualquer matéria de natureza tributária.

Art. 10. O exercício dos direitos de petição e de obtenção de certidão em órgãos públicos (art. 5º, inciso XXXIV, alíneas *a* e *b*, da Constituição Federal) independe de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias, principais ou acessórias.

Art. 11. As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

Art. 12. A Administração Fazendária assegurará aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.



Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte.

Art. 14. É vedada, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

Parágrafo único. Os regimes especiais de fiscalização, aplicáveis a determinados contribuintes, somente poderão ser instituídos nos estritos termos da lei tributária.

Art. 15. Os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão.

Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade, quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

§1º. A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.

§2º. A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), detenham poder de controle sobre a empresa.

§3º. A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.

Art. 17. Presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária comprove o contrário.

Parágrafo único. Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal).

Art. 18. Além dos requisitos de prazo, forma e competência, é vedado à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa.

§1º. Nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte, administrativamente ou em juízo, como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo tributário-administrativo ou no processo judicial.

§2º. Excetua-se do disposto neste artigo a garantia da execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável.

### CAPÍTULO III DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

Art. 19. São direitos do contribuinte:

I – ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II – poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;

III – formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;

IV – ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter vista e obter as cópias que requeira, e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;

V – fazer-se assistir por Advogado;

VI – identificar o servidor de repartição fazendária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;

VII – receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;

VIII – prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias;

IX – ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu encargo, inclusive multas e acessórios, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;

X – recolher o tributo no órgão competente, sem prejuízo de poder fazê-lo junto à rede bancária autorizada;

XI – obter certidão negativa de débito, ainda que o crédito tributário tenha sido extinto por causa diversa do pagamento, ou se tornado inexigível, sem prejuízo de nela constar a razão determinante da extinção ou da inexigibilidade;

XII – receber, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente;

XIII – ter preservado, perante a Administração Fazendária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;

XIV – não ser obrigado a exibir documento que já se encontre em poder da administração pública;

XV – receber da Administração Fazendária, no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte, em idênticas situações.

Art. 20. A Administração Fazendária informará, semestralmente, a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, inclusive bancários (art. 150, §5º, da Constituição Federal).

§1º. Será especialmente informada a carga tributária incidente sobre as mercadorias que compõem a cesta básica.

§2º. A não-edição de pautas que contenham os valores e informações a que alude este artigo configura infração funcional do responsável.

Art. 21. O contribuinte será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidam sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativos.

Parágrafo único. Configura excesso de exação a avaliação administrativa do imóvel em valores manifestamente superiores aos de mercado, por ela respondendo solidariamente quem assinar o laudo e seu superior imediato, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 22. O contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.

Parágrafo único. Além do disposto no art. 42 desta Lei, a notificação deverá indicar as impugnações cabíveis, o prazo para sua interposição, o órgão competente para julgamento o valor cobrado e seu respectivo cálculo, e, de maneira destacada, o não condicionamento da defesa a qualquer desembolso prévio.

Art. 23. O órgão no qual tramita o processo administrativo tributário determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou efetivação de diligências.

§1º. A intimação deverá conter:

I – a identificação do intimado e o nome do órgão ou entidade administrativa;

II – a finalidade da intimação;

III – a data, hora e local de comparecimento;

IV – informação sobre a necessidade de comparecimento pessoal ou possibilidade de se fazer representar;

V – informação sobre a possibilidade de continuidade do processo independentemente de seu comparecimento;

VI – a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§2º. A intimação observará a antecedência mínima de 5 (cinco) dias úteis quanto à data de comparecimento.

§3º. A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou por outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§4º. No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§5º. As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais.

§6º. O comparecimento do contribuinte supre a falta ou a irregularidade da intimação.

Art. 24. Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária.

Art. 25. Sem prejuízo dos ônus da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das fianças e outras garantias da instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente.

Art. 26. A existência de processo administrativo ou judicial pendente, em matéria tributária, não impedirá o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, nem de ter acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações.

Art. 27. São assegurados, nos processos administrativo fiscal, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

§1º. A segunda instância administrativa será organizada como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração e dos contribuintes.

§2º. O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo de consulta nem ao relativo a perdimento de bens.

Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 5 (cinco) dias a contar da intimação.

Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.

Art. 29. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.

Parágrafo único. Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o *caput* deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de correção monetária incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento indevido, bem como juros contados da decisão definitiva que o reconheceu.

Art. 30. Na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral, o valor respectivo será aplicado, por ordem do Juízo, em conta remunerada segundo, no mínimo, os índices de atualização e rentabilidade aplicáveis à caderneta de poupança.

#### CAPÍTULO IV DAS CONSULTAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Art. 31. Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

I – as consultas deverão ser respondidas por escrito no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma única vez, por igual período, fundamentadamente, sob pena de responsabilização funcional;

II – a pendência da resposta impede a autuação por fato que seja objeto da consulta;

III – a ausência de resposta no prazo previsto no inciso I implicará aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte à hipótese objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Fazendária é administrativa e civilmente responsável por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte.

Art. 32. Os contribuintes têm direito à igualdade entre as soluções a consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica.

§1º. A diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas permite ao contribuinte a adoção do entendimento que lhe seja mais favorável.

§2º. As respostas às consultas serão publicadas na íntegra no jornal oficial ou periódico que o substitua.

Art. 33. Os princípios que regem o procedimento previsto para a discussão do lançamento tributário são aplicáveis, no que couber, ao direito de consulta do contribuinte.

## CAPÍTULO V DOS DEVERES DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial.

Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

Parágrafo único. Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídos para desvincular a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.

Art. 36. O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais.

Parágrafo único. A Administração Fazendária não poderá recusar a expedição de certidões negativas, nem condicionar sua expedição, à prestação de garantias, quando não

exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

Art. 37. É vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilidade funcional de seu agente:

I – recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;

II – induzir, por qualquer meio, a auto-denúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevalecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

III – bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte, sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa;

IV – reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

V – fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência ao ato fiscalizatório; e

VI – divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito.

Parágrafo único. O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes restringe-se aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização.

Art. 38. O agente da Administração Fazendária não poderá deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias, sob pena de responsabilização funcional.

Art. 39. A Administração Fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Art. 40. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios, os de:

I – atuação conforme a lei e o Direito;

II – atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;

III – objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V – divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII – indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades necessárias, essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;

IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;

X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI – proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII – impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Art. 41. É obrigatória a emissão de decisão fundamentada, pela Administração Fazendária, nos processos, solicitações ou reclamações em matéria de sua competência, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável, justificadamente, uma única vez e por igual período.

Art. 42. Os atos administrativos da Administração Fazendária, sob pena de nulidade, serão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III – decidam recursos administrativo-tributários;

IV – decorram de reexame de ofício;



V – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; ou

VI – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo-tributário.

§1º. A motivação há de ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§2º. É permitida a utilização de meio mecânico para a reprodução de fundamentos da decisão, desde que haja identidade do tema e que não reste prejudicado direito ou garantia do interessado.

§3º. A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Art. 43. A ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, assim como a ação de quebra de sigilo, só poderão ser propostas após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal.

§1º. A tramitação do processo administrativo suspende a fluência do lapso prescricional penal.

§2º. O ajuizamento de ação de quebra de sigilo antes do encerramento do processo administrativo-tributário será admitido somente quando essencial à comprovação da irregularidade fiscal em apuração.

Art. 44. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente na certidão da dívida ativa como sujeito passivo tributário.

§1º. A execução fiscal em desacordo com o disposto no *caput* deste artigo admite indenização judicial por danos morais, materiais e à imagem.

§2º. A substituição de certidão de dívida ativa após a oposição de embargos à execução implica sucumbência parcial incidente sobre o montante excluído ou reduzido da certidão anterior.

Art. 45. É obrigatória a inscrição do crédito tributário na dívida ativa no prazo de até 30 (trinta) dias contados de sua constituição definitiva, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.

Art. 46. O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente seu objeto, vinculando a Administração Fazendária.

Parágrafo único. Do termo a que alude o *caput* deverá constar o prazo máximo para a ultimação das diligências, que não poderá exceder a 90 (noventa) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período.

## CAPÍTULO VI DA DEFESA DO CONTRIBUINTE

Art. 47. A defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo.

§1º. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

I – interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;

II – interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;

III – interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

§2º. Para os fins do §1º deste artigo, são legitimados concorrentemente:

I – o Ministério Público; e,

II – as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidos por esta Lei, dispensada a autorização assemblear.

§3º. O requisito de pré-constituição a que se refere o §2º deste artigo pode ser dispensado pelo Juiz quando haja manifesto interesse social evidenciado pela dimensão ou característica do dano, ou pela relevância do bem jurídico a ser protegido.

§4º. Nas ações coletivas a que se refere este artigo não haverá adiantamento de custas, emolumentos, honorários periciais ou quaisquer outras despesas, nem condenação da associação autora, salvo comprovada má-fé, em honorários de advogados, custas e despesas processuais.

§5º. Em caso de litigância de má-fé, a associação autora e os diretores responsáveis pela propositura da ação serão solidariamente condenados em honorários advocatícios e ao décuplo das custas, sem prejuízo da responsabilidade por perdas e danos.

Art. 48. Para a defesa dos direitos e garantias protegidos por esta Lei são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela, observadas as normas do Código de Processo Civil e da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.

## CAPÍTULO VII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 49. O parágrafo único e seu inciso I, do art. 174 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) passam a vigorar com a seguinte redação:

*“Art. 174. (...)*

*Parágrafo único. A fluência do lapso prescricional tributário interrompe-se:*

*I – pela decisão interlocutória do Juiz que ordena a citação (art. 8º, §2º, da Lei nº 6.830/80); (...).”*

Art. 50. Ficam revogados:

I – o art. 193 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);

II – o § 3º do art. 6º; o § 3º do art. 11 e os artigos 25, 26, 34 e 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980).

Art. 51. O *caput* e o § 3º do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), passam a vigorar com a seguinte redação:

*“Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nestes casos, o prazo de prescrição será de 5 (cinco) anos. (...)*

*§3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução, observado o prazo do ‘caput’ deste artigo.”*

Art. 52. Esta Lei entrará em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação.

Art. 53. Revogam-se as disposições em contrário.

# JUSTIFICAÇÃO

O projeto de "*Código de Defesa do Contribuinte*" abre a página de uma *nova cidadania*. Com ele o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática, da origem e da aplicação da arrecadação pública. Os deveres e os direitos são mútuos; nada se presume negativamente contra um ou outro; o quanto se decidir, a favor de um ou outro, será mediante expressa indicação dos fatos e motivada declinação do direito.

2. A justa compreensão do que aqui se propõe, para daí extrair o quanto a sociedade civil tem o direito de ver e sentir da ação estatal, exige um repensar crítico de métodos e presunções do direito público. O projeto implica, substancialmente, uma revolução cultural na compreensão da Constituição, para nela se ler o quanto em outras sociedades democráticas, mais sólidas e corajosas no reconhecer e tornar eficazes os direitos da cidadania, já o fizeram há séculos ou décadas.

Não se cuida de interpretar nossa Carta Magna, mas de construí-la. Se na interpretação circunscreve-se o aplicador a compreender a norma para torná-la coerente com o sistema positivado no qual se insere, e daí extrair a solução do caso concreto, *já na construção seu trabalho é reler a Constituição em face dos novos fatos políticos e das novas demandas sociais para sobre eles projetar os princípios fundamentais implícitos da Carta e, destarte, dar-lhes solução justa sem ruptura institucional, sem cismas sociais e sem a necessidade de sucessivas e infundáveis emendas.*

Mediante construção o legislador, assim como o intérprete e o aplicador da lei, não só reconstituem os mecanismos de igualdade jurídica concebidos pelo constituinte originário, como também, e mais fundamentalmente, revivificam os ideais de justiça social da sociedade civil.

Foi esta leitura construtiva da Constituição, como meio de sua renovação constante, que tornou possível, às sociedades libertárias que inspiraram o constitucionalismo moderno, responder às demandas advindas com o tempo. Não se pode admitir, sob pena de confissão de fracasso, que não tenha tido idêntica vontade o constituinte brasileiro de 1988.

De outra parte, há que se ter presente que vive hoje o mundo a era dos direitos legislados. A cidadania não se satisfaz mais com meras declarações de direitos -todo direito é. Assim, a Constituição brasileira tornou expresso que "*as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*" (art. 5º, §1º). Longe está o tempo de ter o cidadão seus direitos fundamentais subordinados à discricionariedade do Estado mediante cláusulas de eficácia contida ou não-auto aplicáveis ou apenas programáticas.

Os regimes de liberdade sempre rejeitaram essa visão positivista radical que caracterizou os regimes autoritários da democracia formal. Não há mais no mundo moderno

da cidadania ativa, no qual definitivamente se insere o Brasil, espaço para constituições semânticas, nas quais sobre a cidadania pende a espada de Dâmocles nas mãos dos dirigentes de plantão. Tanto somos parte dessa universalidade dos direitos que em 1988 dispôs o constituinte que *“os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”* (art. 5º, §2º).

3. Igualmente indispensável ter presente que o projeto não se limita a revisitar os direitos e garantias fundamentais plasmados na Constituição, mas, também e principalmente, deles extrair seus consectários necessários para, daí, em passo seguinte, condicionar a interpretação e a jurisprudência do direito tributário. Por isso mesmo, este Código põe fim a rixas doutrinárias e resolve divergências de jurisprudência, harmonizando a aplicação do direito com o objetivo de conferir previsibilidade e estabilidade à relação jurídica do contribuinte com o Fisco.

Nesse espírito, não se ocupa o projeto, salvo o explicitado em suas disposições finais, em revogar ou reescrever disposições do Código Tributário Nacional. Não se pode perder de vista que, concebido embora sob o influxo democrático da Constituição de 1946, o direito tributário brasileiro codificado em 1966, particularmente nas relações do Fisco com o contribuinte, foi implementado sob as condições autocráticas das Cartas de 1967 e 1969. Daí o propósito do Código de Defesa do Contribuinte de interpretar o direito tributário nacional nos moldes libertários da Constituição de 1988 e da jurisprudência dela resultante, cuja sede é a sociedade civil, e cujo objeto maior é harmonizar, sob condições de igualdade jurídica, os interesses individuais e coletivos em face do Estado.

A destinação exata deste projeto, por conseguinte, se põe na forma do art. 2º, §2º, da Lei de Introdução ao Código Civil: *“A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.”* É, pois, um projeto que encerra lei de caráter explicativo, para o fim de submeter o direito vigente, consolidado e expandido em um regime político autocrático, ao sentido democrático e ao espírito libertário da Constituição de 1988. Desta, da evidente prevalência dos direitos humanos e da concepção de uma sociedade civil controladora e legitimadora do Estado, decorre a obrigação do Congresso Nacional de conferir eficácia construtiva ao direito anterior, recepcionado em 1988, mediante exegese compatível com os comandos normativos objetivos da Lei Maior.

## II

4. O presente projeto de lei complementar torna eficaz, na relação do cidadão-contribuinte com o Fisco, a ordem de valores normatizados no sistema constitucional brasileiro.

No que complementa e explica, para tornar substantivamente eficaz, os dispositivos constitucionais sobre a declaração de direitos fundamentais do contribuinte e sobre os princípios de justiça fiscal condicionadores da tributação, põe a sociedade civil em pé de igualdade legal com os gerentes estatais na busca e consecução dos grandes ideais de justiça

social e redistribuição da riqueza mediante a tributação. Em outras palavras, cuida de sistematizar e unificar as regras referentes ao estatuto do contribuinte.

5. Assiste-se, nesta virada de século, a um extraordinário fortalecimento dos direitos fundamentais, seja no plano das legislações internas e dos tratados internacionais, seja no campo da reflexão jurídica e da busca da sua justificativa ética. Nessa perspectiva os direitos fundamentais do contribuinte passam a ter nova relevância. A Constituição de 1988 dedica todo um capítulo (art. 150 a 152) às limitações ao poder de tributar, que consubstanciam os direitos básicos do cidadão frente ao poder fiscal do Estado e que se colocam como contraponto tributário do elenco dos direitos e garantias proclamados e assegurados pelo art. 5º.

As normas constitucionais, contudo, por sua generalidade e abertura, necessitam de complementação na via legislativa a fim de harmonizar os direitos humanos e o ordenamento tributário positivo.

Por outro lado reafirma-se a preocupação com a justiça fiscal, que, sendo especial emanção da idéia de justiça social, necessita de princípios positivados que a instrumentalizem.

Esses dois vetores — *os direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal*, passam a vincular o direito hodierno no plano nacional e no internacional. Alguns tratados, como a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica - 1969), dispõem sobre os direitos básicos dos contribuintes. Nos Estados Unidos foi aprovada, em 30 de julho de 1996, a Declaração de Direitos do Contribuinte II (*Taxpayer Bill of Rights II*), que alterou o Código de Rendas Internas de 1986 (*Internal Revenue Code*) para fortalecer a proteção aos contribuintes.

Na Espanha publicou-se a "*Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*" - LDGC (nº 1/1998, de 26 de fevereiro), que "*regula os direitos e garantias básicas dos contribuintes em suas relações com as Administrações tributárias*" e que, segundo sua Exposição de Motivos, constituiu "*um marco de inegável transcendência no processo de reforço do princípio da segurança jurídica característico das sociedades democráticas mais avançadas, permitindo, ademais, aprofundar a idéia de equilíbrio das situações jurídicas da Administração tributária e dos contribuintes, com a finalidade de favorecer a estes o melhor cumprimento voluntário das obrigações*".

6. O Código de Defesa do Contribuinte, que ora se propõe, tem, por conseguinte, o objetivo de fortalecer a cidadania fiscal, complementando as normas constitucionais pertinentes e compatibilizando a legislação brasileira com a internacional num momento de globalização e expansão das economias nacionais.

### III

7. Destaque-se, de início, algumas disposições que, no projeto, mais afetam a relação do

cidadão-contribuinte com Fisco e mais demandam o repensar de práticas consagradas no nosso direito público.

A cláusula que conceitua justiça tributária como aquela que *“atenda aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade”* (art. 2º, parágrafo único). São parâmetros para a validade dos tributos, tanto para o Fisco que o institua, quanto para o contribuinte que o conteste. Sua abstração cederá à eficácia no exame de cada caso concreto, seja no plano administrativo ou no processo judicial.

Tal norma, em combinação com aquelas que dispõem sobre o processo administrativo-tributário e a fundamentação dos atos da Administração Fazendária, abre campo novo à relação do cidadão com o agente estatal.

8. A explicitação de que o exigir ou aumentar tributo somente se dará mediante lei (Const. Fed., art. 150, inciso I) *“pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, descrição objetiva da materialidade do fato gerador, a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária”* (art. 4º). Mais do que a legalidade formal, também a transparência, a moralidade e a economicidade (Const. Fed., art. 37, *caput*) na relação de direito entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

9. O respeito à anualidade (Const. Fed., art. 150, inciso III, alínea b) mediante publicidade que se dê, efetivamente, dentro do ano civil anterior ao da exigibilidade, mediante circulação dos diários oficiais até 31 de dezembro, com acesso aos assinantes e ao público em geral, donde inválidas as ficções de circulação com data retroativa do periódico (art. 5º e 9º).

10. A identificação diferenciada dos fatos geradores e das bases de cálculo dos impostos atribuídos à competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de sorte a evidenciar a inexistência, ainda que indireta, da bitributação (art. 7º).

11. A explicitação do serviço prestado ou posto à disposição do obrigado e do exercício do poder de polícia que justifiquem a criação de taxas (art. 6º).

12. Crucial à nova cidadania e à construção constitucional é a disposição de que *“os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão”* (art. 15).

Cuida-se de conferir estabilidade e previsibilidade à relação jurídica já consolidada entre o contribuinte e o Fisco. Vale dizer, extinto embora o crédito tributário, ou usufruída uma vantagem fiscal qualquer, estará o contribuinte sujeito a ter que pagar a mais, ou a se desfazer e a compensar monetariamente a vantagem fiscal, se, a qualquer momento, em futuro incerto e não sabido, vier o Judiciário a declarar inconstitucional a lei vigente ao tempo de consolidação da relação tributária.

Está consagrado na nossa cultura jurídica que a lei declarada inconstitucional, mediante decisão final do Judiciário, é nula desde sua edição, não se convalidando qualquer ato sob ela praticado. Não contempla, a jurisprudência, a hipótese de o Judiciário, particularmente as cortes constitucionais, poderem, caso a caso, mediante juízo de oportunidade política e conveniência social, em face dos valores acolhidos na Constituição mesma, dentre eles, sem dúvida, a estabilidade e previsibilidade da lei e das relações dela legitimamente extraídas, declarar a inconstitucionalidade com efeito para o futuro.

Este o passo de **construção constitucional**. Por que não acolher o Judiciário brasileiro a experiência de outros sistemas constitucionais, mais antigos, mais estáveis e culturalmente mais prestigiosos, nos quais as cortes constitucionais adotam tal procedimento? São clássicos e inúmeros os precedentes, até mesmo no campo do direito penal e processual penal, e portanto no âmbito crucial da liberdade, nos quais, reconhecida a inconstitucionalidade da lei no caso concreto, e assim anulada a condenação, não se estenderam, genérica e retroativamente, os efeitos da decisão.

Ao valor constitucional supremo de não se admitir como válida a norma contrária à Constituição, sem o que ruiria o primado da constituição escrita, se coloca outro valor essencial à ordem jurídica, qual seja, a consolidação imutável da relação contribuinte-Fisco, vale dizer, sociedade civil- Estado, validamente constituída conforme à lei vigente.

Estranho ao sistema valorativo de uma Constituição que cria uma ordem estatal fundada em um sistema de direitos e garantias individuais em face do Estado, vale dizer, de uma ordem estatal que extrai validade legal e legitimidade política da sociedade civil que a gerencia mediante representantes eleitos, estranho será –repita-se, admitir a eterna instabilidade e imprevisibilidade de uma relação jurídica do cidadão-contribuinte validamente constituída com o agente estatal sob a lei.

A norma é central à compreensão dessa nova cidadania, vale dizer, de uma relação entre iguais, no plano das relações obrigacionais do cidadão-contribuinte com o Estado fiscal.

A motivação da norma tem agora reconhecimento formal; sua percepção cultural está acolhida na recentíssima Lei nº 9.868, de 10 de novembro último (DOU 11.nov.99), cujo art. 27 dispõe: “**ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado**”.

13. Outras disposições relevantes desse novo tempo homenageiam o princípio de que ninguém será privado de seus bens e direitos sem o devido processo legal (Const. Fed., art. 5º, incisos LIV e LV).

Assim, fica proibida a interdição de estabelecimentos, a proibição de transacionar com repartições públicas, a instituição de barreiras fiscais e outros meios coercitivos para a



cobrança extrajudicial de tributos (art. 13 e 14).

Da mesma forma, em razão de processo administrativo ou judicial, em matéria tributária, impedir-se o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, ou de ter acesso a linhas oficiais de crédito ou de participar de licitações (art. 26).

É vedado à Administração Fazendária recusar, em razão de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir os documentos necessários ao desempenho de suas atividades; ou bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa (art. 37, incisos I e III).

Não menos importante, vedar-se à Administração o uso de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência (art. 37, V).

O direito de defesa ou de recurso, administrativo ou judicial, não poderá ser condicionado a depósito, fiança, caução, aval ou outro ônus qualquer, exceto na execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável (art. 18).

14. Somente ao Judiciário será permitido desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando for ela instrumento de fraude à lei para ocultar sócios ou terceiros que tenham poder de controle, conforme a Lei das Sociedades Anônimas (art. 16).

A desconsideração (*disregard of legal entity doctrine*) visa punir o abuso de direito e a fraude mediante o uso de personalidade jurídica. O primeiro conceito clássico vem de 1912, e foi lembrado em conferência pelo renomado jurista Rubens Requião: “*quando o conceito de pessoa jurídica se emprega para defraudar os credores, para subtrair-se a uma obrigação existente, para desviar a aplicação de uma lei, para constituir ou conservar um monopólio ou para proteger velhacos ou delinquentes, os tribunais poderão prescindir da personalidade jurídica e considerar que a sociedade é um conjunto de homens que participam ativamente de tais atos e farão justiça entre pessoas reais*” (E.S.D., 2/76).

Já o conceito revela a exclusividade dos tribunais. O que faz o projeto é prevenir a manipulação e o mau uso desse mecanismo de compreensão e análise dos negócios de uma pessoa jurídica pela Administração Fazendária como forma de coagir o contribuinte, no processo administrativo-tributário, o qual se desenvolve sem o controle e a condução isenta do terceiro imparcial – o Juiz, perante quem os pedidos de requisição de documentos hão de ser justificados e submetidos ao crivo do contraditório.

15. As técnicas presuntivas são instrumento de eficácia gerencial. O que não admite o projeto é ser o sujeito passivo tomado de surpresa com o ônus da obrigação. Por isso mesmo, a lealdade do Estado com o cidadão-contribuinte demanda a publicidade prévia do ato para ciência dos que por ele afetados para sua impugnação administrativa ou judicial (art. 35).

16. Parcelado o débito tributário, e se cumprido o acordo, não pode o cidadão-contribuinte

continuar a sofrer os ônus da inadimplência. O projeto resolve disputa doutrinária e divergência de tratamentos administrativos e de jurisprudência ao definir o parcelamento como novação, donde o retorno ao pleno estado de adimplência, inclusive para a obtenção de certidões negativas de débitos fiscais (art. 36).

17. Relevantes os prazos estabelecidos para as decisões da Administração Fazendária, livrando o cidadão-contribuinte da espera infundável para a solução de suas demandas.

Assim, circunscrita a Administração Fazendária ao objeto lançado no termo de início da fiscalização, tem ela prazo de 90 dias para ultimar as diligências (art. 46).

O prazo máximo para emitir decisão nos processos, nas solicitações ou nas reclamações será de 30 dias (art. 19, XII e 41).

Nas consultas o prazo é de 30 dias, com a ressalva importante de que, oferecendo o contribuinte sua interpretação, prevalecerá esta se o Fisco não observar o prazo da lei (art. 31).

Visto o equilíbrio entre as partes, a realidade da gerência da Administração Fazendária, e o direito público que rege a matéria, todos os prazos são prorrogáveis uma única vez, por igual período mediante justificação.

18. Os contribuintes passarão a conhecer os impostos incidentes sobre mercadorias, especialmente as que compõem a cesta básica, bem como os incidentes sobre serviços bancários, pela divulgação semestral da carga tributária a eles agregada (art. 20).

19. Duas outras disposições reforçam a lealdade que deve reger as relações do cidadão-contribuinte com o Fisco.

A primeira firma que, sem prejuízo da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das fianças e outras garantias de instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente (art. 25). Nas execuções fiscais, em especial, para recorrer judicialmente, vê-se o contribuinte obrigado a afiançar o débito que se lhe impõe, com que arca com o custo financeiro até agora não compensável.

A segunda permite que o contribuinte, credor do Fisco em face de decisão final, administrativa ou fiscal, compense o crédito contra débitos quaisquer que tenha perante a mesma Fazenda Pública (art. 29), com o que o projeto encerra demandas intermináveis nas quais se disputa sobre a natureza coincidente ou não dos tributos que enseje a compensação.

20. O projeto, dada sua natureza de lei complementar, resolve ainda a compreensão do melhor sentido do quanto disposto nos artigos 150, inciso VI, alínea c e 195, §7º, da Constituição Federal, os quais remetem à lei a criação das exigências e dos requisitos de fruição das imunidades tributárias nela previstas (art. 8º). Cuida-se, conforme a melhor leitura para a eficácia substantiva da Constituição, de **lei complementar**, nunca de lei ordinária, porquanto, sabidamente, é da lei complementar a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (Const. Fed., art. 146, II). É esta a lição dos autores de

maior nomeada.

A relevância social e política dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, justificam que o Congresso Nacional encerre a rixa doutrinária.

O mandamento da lei complementar que o projeto explicita é exatamente aquele acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, na sessão plenária do dia 11 de novembro de 1999, em processo de que relator o Ministro Moreira Alves, quando aquela Corte confirmou medida liminar antes deferida pelo Ministro Marco Aurélio, sustando os efeitos de lei ordinária que pretendia atuar no campo do art. 146, inciso II, da Constituição Federal.

21. A eficácia desta Lei fica assegurada mediante ações administrativas ou judiciais, de iniciativa individual ou coletiva, nos moldes do Código de Defesa do Contribuinte (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, art. 81 e seguintes). Destarte, o Ministério Público e as associações civis ficam legitimados para a ação coletiva na defesa dos direitos e garantias explicitados no projeto (art. 47).

#### IV

22. O projeto estrutura a Lei de Direitos e Garantias do Contribuinte, em sete capítulos, a saber : das disposições preliminares, das normas fundamentais, dos direitos do contribuinte, das consultas em matéria tributária, dos deveres da administração fazendária, da defesa do contribuinte e das disposições finais.

No capítulo inicial estabelece-se o fundamento de validade da lei complementar, estendendo os seus efeitos à União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios. Define-se o conceito de contribuinte, que é tomado em sua acepção mais ampla, a abranger todas as formas de sujeição passiva tributária, inclusive responsabilidade, substituição tributária, solidariedade e sucessão tributária. Introduce-se dispositivo de grande alcance para a justificativa ético-jurídica da tributação, determinando-se que a instituição de tributos atenderá ao princípio da justiça tributária, com o corolário de que se considera justa a tributação que atenda aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva das pessoas obrigadas ao pagamento de tributos, equitativa distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade e não-confiscatoriedade.

Declara-se que os direitos e garantias do contribuinte serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos ou implícitos, e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

O projeto, por conseguinte, deixa claro, nas disposições introdutórias, a eficácia nacional da lei, o objetivo de proteger o contribuinte, firmando-lhe o estatuto legal e declarando-lhe os direitos e as garantias, e a preocupação em considerar como integrantes da mesma equação valorativa os princípios relacionados com a sua liberdade e com a justiça

fiscal.

23. O Capítulo II versa sobre as normas fundamentais, estampa as normas gerais estruturantes da relação jurídico-tributária, complementa a definição dos princípios constitucionais vinculados à segurança jurídica, baliza os aspectos essenciais à definição do tributo no quadro da legalidade tributária e veda à lei ordinária estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias.

O princípio constitucional da anterioridade, freqüentemente objeto de abuso por parte do administrador e do legislador ordinário, é fortalecido, prescrevendo-se que para a cobrança de tributos, no exercício seguinte, o jornal oficial deverá ser distribuído a todos os assinantes e ser acessível ao público em geral até 31 de dezembro do exercício anterior.

De grande alcance para a transparência da legislação tributária é a previsão de as leis e os regulamentos modificadores de normas tributárias relacionarão as que forem revogadas, bem assim as que tiverem sua redação alterada. No mesmo sentido as que obrigam a Administração Fazendária a assegurar aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e da interpretação que oficialmente lhes atribua.

Ratifica-se, por lei, a proibição de sanções políticas, já proclamada pelo Judiciário. Inovação de grande alcance é a norma anti-elisiva que permite a descon sideração da personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito, ou violação dos estatutos ou contrato social.

24. O Capítulo III estabelece o catálogo dos direitos do contribuinte. Dentre eles os de ter acesso à identificação do funcionário das repartições fazendárias, prestar às autoridades fazendárias informações apenas por escrito, receber em 30 dias resposta a seus pleitos, não exibir documentos já apresentados a outros órgãos da Administração Pública, ser posto no mesmo plano da Administração Fazendária no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária. Adotam-se diversas medidas de proteção no âmbito da defesa perante as instâncias administrativas e judiciais, inclusive a previsão, constante também do Projeto de Emenda Constitucional 175/95, de que a ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, só poderá ser proposta após o encerramento do processo administrativo, suspendendo-se durante a tramitação do processo administrativo a fluência da prescrição penal.

Na área do processo administrativo-tributário vedam-se a instituição de instância única e a adoção de condições que limitem o direito à interposição de impugnações ou recursos.

O projeto incorpora, ainda, alguns dos princípios centrais estampados na lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999) para que se lhe confirmem caráter nacional vinculante.

25. O Capítulo IV dispõe sobre as consultas em matéria tributária, campo no qual ocorrem algumas das violações mais graves aos direitos do contribuinte. Fixa-se o prazo de 30 dias

para a resposta da Administração, o que coibirá o abuso freqüentemente praticado de deixar o sujeito passivo sem a orientação do Fisco. Os contribuintes passam a ter direito à igualdade entre as soluções de consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica, com o que estende aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a medida já adotada na esfera da União pela Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996 (art. 48, §§ 5º, 6º, 9º, 10 e 11), em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

26. Reserva-se o Capítulo V para os deveres da Administração Fazendária, que hão de ser correspectivos aos direitos dos contribuintes. O princípio geral é o de que a Administração Fazendária pautará sua conduta de modo a assegurar o menor ônus possível aos contribuintes, inclusive no que concerne à execução fiscal.

Diversos dispositivos disciplinam as atividades do Fisco no intuito de resguardar a boa-fé do contribuinte e zelar pela moralidade administrativa: obriga-se a inscrição na dívida ativa em 30 dias; proíbe-se que presunções e ficções legais desvinculem a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador; declara-se que o parcelamento do débito implica novação; restringe-se o direito de examinar mercadorias, livros e arquivos aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização; proíbe-se à Administração Fazendária a divulgação, em órgãos de comunicação social, do nome dos contribuintes em débito; prevê-se que o termo de início de fiscalização obrigatoriamente circunscreva seu objeto, vinculando a Administração Fazendária; vedam-se, dentre outras práticas administrativas, o cerceamento de direitos dos devedores, de abuso da boa-fé ou ignorância do contribuinte, de constrangimento na cobrança de tributos e de demora no exercício das atividades previstas em lei; proíbe-se o agente da Administração de deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias.

27. As normas do Capítulo VI cuidam da defesa do contribuinte mediante adoção do modelo de defesa coletiva consagrado no Código de Defesa do Consumidor. Definem-se, por conseguinte, sob os mesmos termos e condições, os interesses ou direitos difusos e os coletivos, assim como os individuais homogêneos, seguida da legitimação do Ministério Público e das associações civis para a ação judicial.

28. No Capítulo VII, em disposições finais, adaptam-se alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e da Lei de Execuções Fiscais à filosofia deste projeto de lei, como também à legislação e jurisprudência supervenientes.

Sala das Sessões, 25 de novembro de 1999.

**JORGE BORNHAUSEN**  
Senador

## **ANEXO.II – Tramitação Atual do Projeto de Lei Complementar nº 646, de 1999**

**SENADO FEDERAL**

[Home](#) | [Senadores](#) | [Conheça o Senado Federal](#) | [Processo Legislativo](#)  
[Legislação](#) | [Livros e Documentos](#) | [Orçamento](#) | [Informações Externas](#)

**LEGISLATIVO**[Plenário](#)[Comissões](#)[Composição do Senado](#)[Conselhos e Órgãos](#)[Tramitação de Matérias](#)[Pronunciamentos](#)[Regimento Interno](#)[Diário do Senado](#)**ORÇAMENTO**[Pesquisas](#)[Documentos](#)[Comissão Mista](#)**LEGISLAÇÃO**[Constituição de 1988](#)[Legislação Federal](#)[Medidas Provisórias](#)**NOTÍCIAS**[Jornal do Senado](#)[Senadores na Mídia](#)[Agência Senado](#)[Rádio Senado](#)[TV Senado](#)**BIBLIOTECA**[Consultas](#)[VCBS, THES](#)[BBD](#)**PUBLICAÇÕES**[Catálogo](#)[Conselho Editorial](#)**Pesquisa por número da Matéria (Senado e Congresso)**

Matéria: PLS 646 1999

Total (Senado e Congresso): 1

444 VO

**Para executar esta pesquisa em matérias da Câmara dos Deputados [clique aqui](#)****SF PLS 646 1999 DE 25/11/1999 Complementar****Ementa:** Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências.**Outros Números:** SF PLS 00646 1999**Autor:** SENADOR - Jorge Bornhausen**Localização atual:** CAE - COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS**Última Ação:**

SF PLS 00646/1999

Data: 21/02/2003

Local: CAE - COMISSÃO DE ASSUNTOS ECONÔMICOS

Situação: MATÉRIA COM A RELATORIA

Texto: Ao Senador Romero Jucá, para relatar, por ordem do Presidente da Comissão Senador Tebet.

Ocorrência(s) 1 - 1 em 1

Fontes: Secretaria-Geral da Mesa

Subsecretaria de Arquivo

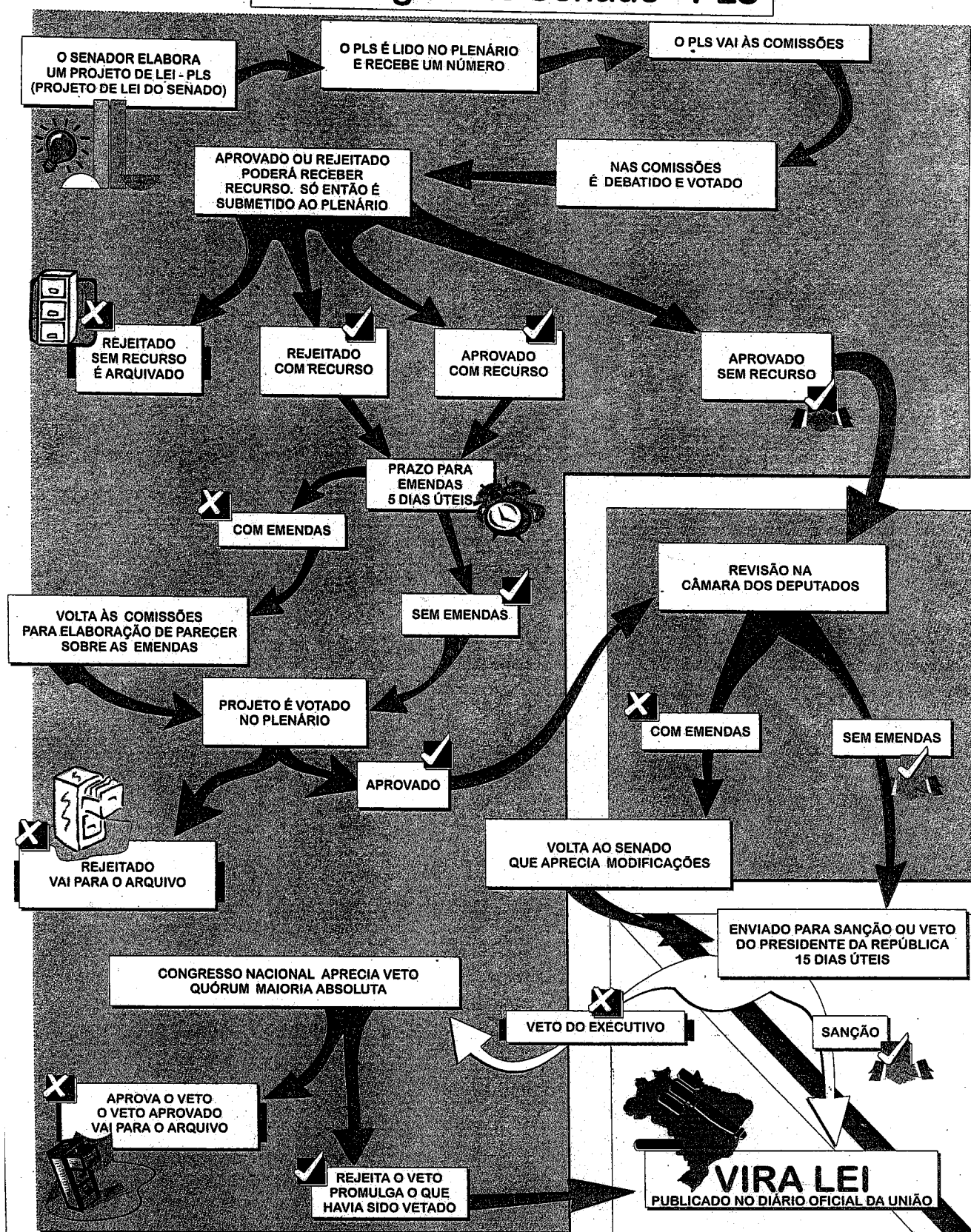
Dúvidas, reclamações e informações: [SSINF - Subsecretaria de Informações](#)  
(311-3325, 311-3572)

©Prodasen

**ANEXO.III – Quadro Ilustrativo dos Trâmites no Senado de um Projeto de Lei Complementar**



# Como tramita um Projeto de Lei Ordinária, com origem no Senado - PLS



Consultoria: Claudia Lyra, Diagramação e arte: Alan Silva

**SENADO FEDERAL**  
Subsecretaria de Relações Públicas  
Via N2 - Anexo II B - Térreo - Brasília - DF - CEP 70165-900  
Telefone: (061) 311-3388 Fax: (061) 311-1067  
<http://www.senado.gov.br> e-mail: [ssrp@senado.gov.br](mailto:ssrp@senado.gov.br)



**ANEXO. IV – Memorial desenvolvido pela FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual, com relação ao Projeto de Lei Complementar do “Código de Defesa do Contribuinte”**

# **CONTRIBUIÇÃO DO FÓRUM NACIONAL DO FISCO**

AO DEBATE SOBRE

O CÓDIGO

DE

DEFESA

DO

CONTRIBUINTE

PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR DO SENADO 646/99.

ABRIL/2000

## **PROJETO DE LEI DO SENADO N.º 646, DE 1999**

### **COMPLEMENTAR**

Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte dá outras providências

#### **CAPÍTULO I**

#### **DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES**

Art. 1º. Esta Lei Complementar estabelece normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com as administrações fazendárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigos 24, inciso I e seu §1º e 146, incisos II e III, da Constituição Federal).

§1º. São contribuintes, para os efeitos desta Lei Complementar e para os das leis federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal que dela decorram, as pessoas físicas ou jurídicas em qualquer situação de sujeição passiva tributária, inclusive a responsabilidade, a substituição, a solidariedade e a sucessão tributárias, além do referido **no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966)**.

*" Art.121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."*

§2º. Estão sujeitos às disposições desta Lei Complementar, **também, os agentes de retenção dos tributos, os representantes legais ou voluntários e os legalmente obrigados a colaborar com o fisco.**

Obs.:

- O § 1º altera o significado, já pacificado na legislação, jurisprudência e doutrina, do termo "**contribuinte**", acarretando assim, de forma **temerária**, uma expansão do seu significado. Lembramos que o termo contribuinte indica a pessoa, física ou jurídica, que arca com o ônus financeiro do custo dos tributos, seja pela renda, patrimônio ou consumo. Portanto, verificamos que as empresas não são na verdade contribuintes, no sentido puro, dos tributos embutidos no custos de seus produtos, seja mercadorias ou serviços, já que o contribuinte de fato é o adquirente dos mesmos;

- Esta **ampliação do termo contribuinte**, abarcando os diversos tipos de sujeição passiva tributária, **somente estenderá os benefícios deste projeto de lei, provocando assim a protelação na cobrança dos tributos**;
- O presente Código deveria defender o interesse de quem "**realmente**" arca com o ônus financeiro dos tributos, ou seja, **a sociedade brasileira**.

Art. 2º. A instituição ou majoração de tributos atenderá aos princípios da justiça tributária.

Parágrafo único. **Considera-se justa a tributação que atenda aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.**

Obs.:

- Em Norma que trata de matéria envolvendo a arrecadação e fiscalização tributária não pode haver redações de "**caráter subjetivo**" (Art. 11 – LC 95/98), já que se trata de recursos financeiros pertencentes ao povo brasileiro. Este **subjetivismo** ensejará **disputas jurídicas que protelarão o recolhimento dos tributos**, levando assim a **infundáveis demandas judiciais**. Há de se ressaltar que os tributos são necessários à atuação do estado brasileiro nas áreas que mais necessitam do mesmo, ou seja, **aquelas mais carentes**;
- Esta **subjetividade**, em matéria de vital interesse para as relações do Fisco com a Sociedade Brasileira, **privilegiará somente os maus contribuintes**, que passam a ter, **pelo reforço desta subjetividade**, mais uma **zona cinzenta para sustentar as suas protelatórias teses jurídicas**.

Art. 3º. Os direitos e garantias do contribuinte disciplinados na presente Lei serão reconhecidos pela Administração Fazendária, sem prejuízo de outros decorrentes da Constituição Federal, dos princípios nela expressos e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Obs.:

- Desnecessário, já que este texto legal já consta no Artigo 96 do Código Tributário Nacional.

## CAPÍTULO II DAS NORMAS FUNDAMENTAIS

Art. 4º. A legalidade da instituição do tributo (art. 150, inciso I, da Constituição Federal) pressupõe a estipulação expressa de todos os elementos indispensáveis à incidência, quais sejam, a descrição objetiva da materialidade do fato gerador; a indicação dos sujeitos do vínculo obrigacional, da base de cálculo e da alíquota, bem como dos aspectos temporal e espacial da obrigação tributária.

Obs.:

- Desnecessário, já que este texto legal já consta no Artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Art. 5º. Somente a lei, observado o princípio da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea b e art. 195, §6º, da Constituição Federal), pode estabelecer a antecipação do prazo para recolhimento do tributo, a alteração de condições que, **de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário**.

*"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

...

III - ...

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

...

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b."

Obs.:

- No texto proposto a **Administração Tributária perderá** a qualidade mais exigida nos tempos atuais, **a celeridade**. Já que no que se refere "a alteração de condições que, de qualquer forma, onerem o contribuinte, bem como a estipulação de requisitos que modifiquem os meios ou modos operacionais de apuração do débito tributário" **implicam grave restrição ao adequado exercício da administração tributária**, pois a exigência de lei para tratar de temas de caráter exclusivamente operacional **retirá a agilidade necessária em sua atuação**;
- Ressaltamos que "onerar de qualquer forma" é simplesmente **tudo** (papel, tempo, etc. ...);
- Esclarecemos que **as demandas da Administração tributária não são efetuadas** em seu interesse, mas sim **no interesse da Sociedade**;
- Ressaltamos que a continuidade no texto da expressão "Somente a lei, observado o princípio da anterioridade" **prejudicará várias ferramentas de controle da economia interna**, ferramentas estas aplicadas nos países mais desenvolvidos, como a mudança de alíquota do Imposto de Importação, ou seja os "tributos extrafiscais";
- Novamente ocorre o **grave problema** da aplicação de **texto Subjetivo**.

Art. 6º. As leis instituidoras de taxa deverão identificar expressamente o serviço prestado ou posto à disposição do obrigado ou indicar expressamente o exercício do poder de polícia que justificar a medida.

Art. 7º. Os impostos atribuídos à competência das pessoas políticas de direito constitucional interno terão, entre si, fatos geradores e base de cálculo diferentes, de tal modo que possam ser objetivamente identificados.

Obs.:

- Esta disposição **transcende as restrições contidas na Constituição Federal (Art. 154, I)**, pois; diferentemente da Lei Magna, que diz respeito apenas a impostos **a serem criados**; irá

alcançar os impostos existentes, podendo gerar grave conflito federativo;

- As bases de cálculo da maior parte dos impostos hoje existentes possuem entre si componentes comuns, já que derivam da renda, consumo ou patrimônio.

Art. 8º. Somente lei complementar poderá estabelecer requisitos para a fruição das imunidades tributárias previstas nos artigos 150, inciso VI, alínea c e 195, §7º, da Constituição Federal.

Obs.:

- Deveremos manter a condição de Lei complementar para as alterações dos requisitos para a fruição das imunidades tributárias.

Art. 9º. O jornal oficial, ou o periódico que o substitua, deverá, no caso de instituição ou majoração de tributos submetidos ao princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal), ter comprovadamente circulado e ficado acessível ao público até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao da cobrança do tributo.

Parágrafo único. É vedada a tiragem de edição especial ou extraordinária dos órgãos de divulgação mencionados no *caput* quando veiculem lei que institua ou aumente tributo ou qualquer matéria de natureza tributária.

Art. 10. O exercício dos direitos de petição e de **obtenção de certidão** em órgãos públicos (art. 5º, inciso XXXIV, alíneas a e b, da Constituição Federal) **ind depende** de prova de o contribuinte estar em dia com suas obrigações tributárias, principais ou acessórias.

Art. 5º

...

*" XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:*

*a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;*

*b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;"*

Obs.:

- Aqui se **comete o absurdo de buscar uma justificativa na liberalidade para a concessão de Certidão Negativa de Débito - CND com o inciso XXXIV, do Art. 5º da CF**, quando fica claro que este inciso deriva da necessidade da defesa constitucional para o exercício pleno da cidadania, nada possuindo de ligação com as relações tributárias;
- Ressaltamos que **os meios administrativos indiretos de exigência do cumprimento das obrigações tributárias**, como a exigência de Certidões Negativas de Débito, são utilizados pela administração tributária para obrigar os maus contribuintes a estarem em dia com as suas obrigações tributárias, e **visam, principalmente, premiar os contribuintes adimplentes**;
- Esperamos que o dispositivo **não busque a obtenção de CND** por aqueles **que devem aos cofres públicos, ou seja, a sociedade brasileira**;
- **Esclarecemos** que atualmente não é vedado ao contribuinte inadimplente a obtenção de Certidão na Administração Tributária, porém esta será Positiva de Débito.

Art. 11. As leis, regulamentos e demais normas jurídicas que modifiquem matéria tributária indicarão, expressamente, as que estejam sendo revogadas ou alteradas, identificando, com clareza, o assunto, a alteração e o objetivo desta.

Obs.:

- ***Este Projeto de Lei Complementar já deveria dar o exemplo (vide Art. 53).***

Art. 12. A Administração Fazendária **assegurar**á aos contribuintes o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente lhes atribua.

Obs.:

- ***Conforme Princípio basilar de Direito, ninguém pode escusar-se do cumprimento de Lei, alegando desconhecimento.*** Portanto não deve ser obrigação da **Administração Tributária**, a qual, entretanto, **poderá ser facilitadora dos meios de obtenção destas informações;**
- Sugerimos a substituição da expressão por "**facilitará, nos termos da lei**".

Art. 13. Não será admitida a aplicação de multas ou encargos de índole sancionatória em decorrência do acesso à via judicial por iniciativa do contribuinte.

Obs.:

- Novamente busca-se a protelação do recolhimento do tributo, pois será muito mais "**lucrativo para o mau contribuinte**" socorrer-se no Judiciário, pois nem com a multa de mora o mesmo terá que arcar;
- Ressaltamos que **o Poder Judiciário Brasileiro não existe para protelações no recolhimento de tributos.**

Art. 14. É vedada, para fins de cobrança extrajudicial de tributos, a adoção de meios coercitivos contra o contribuinte, tais como a interdição de estabelecimento, a proibição de transacionar com órgãos e entidades públicas e instituições oficiais de crédito, a imposição de sanções administrativas ou a instituição de barreiras fiscais.

Parágrafo único. Os regimes especiais de fiscalização, aplicáveis a determinados contribuintes, somente poderão ser instituídos nos estritos termos da lei tributária.

Obs.:

- Aqui evidencia-se os **grandes problemas deste PLC**, busca-se a **liberalização total das relações tributárias entre o contribuinte e o fisco, vedando** ao fisco **meios de cobrança de tributos** que se mostram, até agora, **os mais eficientes;**
- Este **Artigo viola o Princípio da Igualdade**, pois a pessoa jurídica que está em dia com suas obrigações tributárias ficaria em relação de desigualdade com a inadimplente, pois esta poderia oferecer um preço menor nas licitações que participem como concorrentes;
- Inova, pois **o ente público poderá emprestar recursos a quem lhe deve recursos.**

Art. 15. Os efeitos da decisão transitada em julgado, em controle difuso ou em ação direta, proclamando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal, não implicarão exigência de complementação, no âmbito administrativo ou judicial, do valor do crédito tributário extinto anteriormente à vigência da decisão.

Obs.:

- Este **dispositivo fere** um dos **motivos utilizados pelo Legislador Originário em sua "Justificação"**, o de **conferir igualdade entre as partes envolvidas no projeto, o Fisco e a Sociedade.** O Artigo institui que quando a norma tributária seja julgada inconstitucional o contribuinte deverá complementar o recolhimento do tributo **a partir do julgado, relegando**

***totalmente a atual e ampla jurisprudência que a considera nula desde sua edição.*** Já no caso em que a Administração Tributária tiver de devolver o que foi pago indevidamente pelo contribuinte, devido a lei que motivou a cobrança ter sido julgada inconstitucional, não há aplicação do presente dispositivo, ou seja, nesse caso a Administração terá que ressarcir o contribuinte desde a edição da norma;

- ***A norma é um estímulo às demandas judiciais***, aproveitando, normalmente, àqueles de maior poder econômico. A solução adequada para a situação já existe, e é a constante no art. 100 do CTN, onde o ***contribuinte é desonerado dos acréscimos legais, mas, não, do próprio tributo, pois este não pertence a administração tributária, mas à sociedade, que não pode ser penalizada em proveito de interesses individuais.***

Art. 16. Somente o Poder Judiciário poderá desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade; quando, em detrimento da Administração Fazendária, houver comprovado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

§1º. A desconsideração da personalidade jurídica por decisão judicial ocorrerá também nos casos de falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da empresa, provocados por má administração.

§2º. A desconsideração somente pode ser realizada em relação a terceiros que, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976), detenham poder de controle sobre a empresa.

§3º. A desconsideração fica limitada aos sócios da pessoa jurídica e exige prova inequívoca de que a sociedade foi utilizada para acobertamento dos sócios e utilizada como instrumento de fraude.

Obs.:

- ***Restringir a desconsideração de personalidade jurídica à decisão judicial configura limitação injustificada da ação da autoridade fiscal***, além de tornar ***extremamente moroso*** o procedimento. Nesse ponto, ressalta-se que ***os procedimentos não são definitivos***, pois o contribuinte tem, e perfeitamente sempre terá, ***assegurado o direito de contraditá-lo***, administrativa ou judicialmente. Ademais, ***a desconsideração da personalidade jurídica implica constituição de crédito tributário sobre aquele que se acobertou***. Portanto, vedar que o procedimento seja efetuado no âmbito da administração tributária ***significa colocar em risco a própria possibilidade do lançamento do crédito tributário devido, por força do instituto da decadência, cujo prazo estará fluindo.***
- ***Limitar o alcance da desconsideração aos sócios é desconhecer a realidade dos fatos***, pois o comum é a adoção de artifícios mediante utilização de interpostas pessoas, ***"OS FAMOSOS LARANJAS"***. É comum que os sócios de fato não o sejam de direito, o que torna a norma proposta, ***além de restritiva do ponto de vista operacional, totalmente inócua para fins de um adequado combate às fraudes da espécie cometidas no mundo real***, como exemplo podemos citar o caso das empresas que demitem funcionários, ***retirando-lhes a situação de segurado previdenciário***, para logo em seguida contratar empresa individual, do propriedade do ***"antigo empregado"***, para prestar-lhe serviço, ou a constituição do Crédito Tributário sobre os ***"verdadeiros responsáveis e beneficiários da empresa"*** (contribuintes de fato), e não sobre os contribuintes de direito (laranjas);.

Art. 17. Presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária comprove o contrário.

**Parágrafo único.** Ninguém será obrigado a atestar ou testemunhar contra si próprio, considerando-se ilícita a prova assim obtida do contribuinte (art. 5º, inciso LVI, Constituição Federal).

Art. 5º

...

*" LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;"*



Obs.:

- Lembramos que as provas que configuram o crédito tributário ou o ilícito penal **são sempre obtidas através de um meio lícito**, que é a **atuação da Administração Tributária**. Portanto, os documentos que o contribuinte fornece ao fisco (Livro Diário, Notas Fiscais, etc. ...) são utilizadas de prova contra o mesmo;
- Ressaltamos que as **Confissões de Dívida Fiscal - CDF** são realizadas pelo contribuinte **para que o mesmo possa beneficiar-se de incentivos administrativos**, como a **concessão de Certidão Negativa de Débito, redução dos encargos, Novação de suas dívidas em caso de Parcelamento, etc. ...**;
- A presunção de **boa fé deve se coadunar com os critérios objetivos da lei**, que a administração não necessita comprovar, com a finalidade de retirar todo o caráter subjetivo a atuação da Administração Tributária. Para qualificar uma autuação, por exemplo, basta enquadrar o caso concreto na hipótese legal.

Art. 18. Além dos requisitos de prazo, forma e competência, é vedado à legislação tributária estabelecer qualquer outra condição que limite o direito à interposição de impugnações ou recursos na esfera administrativa.

**§1º. Nenhum depósito, fiança, caução, aval ou qualquer outro ônus poderá ser exigido do contribuinte, administrativamente ou em juízo, como condição para admissibilidade de defesa ou recurso no processo tributário-administrativo ou no processo judicial.**

**§2º. Excetua-se do disposto neste artigo a garantia da execução fiscal, nos termos da lei processual aplicável.**

### CAPÍTULO III DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

Art. 19. São direitos do contribuinte:

- I – ser tratado com respeito e urbanidade pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;
- II – poder exercer os seus direitos, ter acesso às informações de que necessite e dar cumprimento às suas obrigações;
- III – **formular alegações e apresentar documentos antes das decisões administrativas, e tê-los considerados por escrito e fundamentadamente;**

Obs.:

- A possibilidade de apresentação de documentos e, principalmente, alegações, **sem nenhum limite de instância ou tempo**, antes das decisões administrativas, **somente aproveita ao mau contribuinte**, que, **certamente**, utilizará dessa prerrogativa para **protelar a decisão administrativa, retardando a cobrança dos tributos de sua responsabilidade**.

IV – ter ciência formal da tramitação dos processos administrativo-tributários em que tenha a condição de interessado, deles ter vista e obter as cópias que requeira, e conhecer formalmente as decisões neles proferidas;

Obs.:

- Novamente vislumbra-se o **CARÁTER SUBJETIVO** do projeto, pois a condição de **interessado**, para fins de acesso a informações relativas a processos administrativos-tributários, poderá esbarrar em aspectos vinculados **ao sigilo fiscal**, dada a amplitude que pode assumir aquela condição, por não possuir delimitação jurídica clara.

V – fazer-se assistir por Advogado;

Obs.:

- A Administração Pública **não pode arcar com advogados para o contribuinte protelar o recolhimento dos tributos de sua responsabilidade**;

- Não deve haver **obrigatoriedade de advogado** no processo administrativo, devendo ficar **ao livre arbítrio do contribuinte a decisão de contratar ou não** esse profissional, aliás, como atualmente acontece.

VI – identificar o servidor de repartição fazendária e conhecer-lhe a função e atribuições do cargo;

VII – receber comprovante pormenorizado dos registros, documentos, livros e mercadorias entregues à fiscalização fazendária ou por ela apreendidos;

VIII – **prestar informações apenas por escrito às autoridades fazendárias, em prazo não inferior a 5 (cinco) dias;**

Obs.:

- **Prazo excessivamente dilatado**, este prazo configura um **retrocesso**, devido, principalmente, aos nossos **dias atuais**, em que o uso da **informática** requer a devidas **necessidade e a obrigatoriedade de celeridade** das informações e das ações;
- **Este prazo**, fixado em lei, **somente beneficiará os maus contribuintes**, que **protelarão** a atuação da Administração Tributária, como também fornecerá prazo suficiente **para alterar as provas que servirão de base a constituição do Crédito Tributário e do Ilícito Penal Tributário;**
- Ressaltamos que **as informações obtidas pelos servidores públicos**, quando atuantes na Fiscalização Tributária, constantes nos devidos Relatórios, **subsidiarão sobremaneira a cobrança, administrativa e judicial.**

IX – ser informado dos prazos para pagamento das prestações a seu encargo, inclusive multas e acessórios, com orientação completa quanto ao procedimento a adotar e à existência de hipóteses de redução do montante exigido;

Obs.:

- **a informação deverá ser motivada** por requerimento do interessado, **demonstrando o interesse e a necessidade da informação, afastando assim as hipóteses de protelação da cobrança e atuação pela Administração Tributária;**
- Ressaltamos que nos processos de débitos já se anexa as informações citadas acima.

X – **recolher o tributo no órgão competente, sem prejuízo de poder fazê-lo junto à rede bancária autorizada;**

Obs.:

- **O recolhimento de tributos na própria repartição fazendária** é, na prática, impossível, por **não haver a mínima segurança** para o depósito de valores nas unidades administrativas, **tampouco vocação** para essa atividade;
- Tal norma implica **retrocesso** no sistema de arrecadação tributária, a longa data contando com **eficaz participação das instituições financeiras**, garantindo, pela sua capilaridade, os devidos conforto e segurança ao contribuinte.

XI – **obter certidão negativa de débito, ainda que o crédito tributário tenha sido extinto por causa diversa do pagamento, ou se tornado inexigível, sem prejuízo de nela constar a razão determinante da extinção ou da inexigibilidade;**

Obs.:

- **Carece de lógica o disposto nesse inciso**, que garante a emissão de Certidão Negativa de Débito

no caso de extinção do crédito tributário, por qualquer de suas formas, inclusive por ter-se tomado inexigível, pois são essas as exatas e únicas condições que obrigam a expedição dessa espécie de certidão.

XII – receber, no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período, resposta fundamentada a pleito formulado à Administração Fazendária, inclusive pedido de certidão negativa, sob pena de responsabilização funcional do agente;

Obs.:

**- A responsabilização somente deve ocorrer se comprovada a violação às disposições do regime jurídico do servidor, pois a mesma pode ocorrer por ineficácia do órgão a que este é vinculado.**

XIII – ter preservado, perante a Administração Fazendária, o sigilo de seus negócios, documentos e operações, quando não envolvam os tributos objeto de fiscalização;

Obs.:

- Ressaltamos que este Inciso **vai de encontro a modernidade na atuação da Administração Tributária**, pois os documentos utilizados por uma Administração Tributária devem ser utilizados por todos os Fiscos, já que servirão de "**PROVA**" para a configuração do Ilícito Penal Tributário ou para a constituição do Crédito Tributário;
- A **exceção ao sigilo**, perante a administração fazendária, apenas para os negócios, documentos e operações vinculados a tributos objeto de fiscalização, constitui "**GRAVE RESTRIÇÃO AO EXERCÍCIO DESSA ATIVIDADE**", primordial ao combate à evasão e à elisão fiscais;
- Cabe informar que **a autoridade fiscal se sub-roga no dever de sigilo em relação aos dados conhecidos em decorrência do exercício da função pública**;
- Ademais, o conhecimento dos negócios, documentos e operações são necessários não apenas para fins de fiscalização do próprio contribuinte, mas, também, para fins de subsidiar a seleção de contribuintes e a fiscalização de terceiros.

XIV – não ser obrigado a exibir documento que já se encontre em poder da administração pública;

Obs.:

- A não obrigatoriedade de exibição de documento que já se encontre em poder da administração pública **não traz nenhum ganho para o contribuinte, pois este deverá mantê-lo sob guarda enquanto não prescritas as ações correspondentes**, não havendo, portanto, motivo justo e relevante que justifique qualquer negativa em sua apresentação;
- Por outro lado, **sendo a expressão "Administração Pública" de largo alcance**, incluindo os mais diversos órgãos federais, estaduais e municipais, **a norma somente poderá dificultar a ação fiscal**;
- A administração envolve diferentes órgãos e projeções, pelo qual deve o contribuinte estar obrigado a manter seus registros e a exibi-los quando solicitado, dentro do prazo legal.

XV – receber da Administração Fazendária, no que se refere a pagamentos, reembolsos, juros e atualização monetária, o mesmo tratamento que esta dispensa ao contribuinte, em idênticas situações.

Art. 20. A Administração Fazendária informará, semestralmente, a carga tributária incidente sobre mercadorias e serviços, inclusive bancários (art. 150, §5º, da Constituição Federal).

"Art. 150

...

*" § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços."*

§1º. Será especialmente informada a carga tributária incidente sobre as mercadorias que compõem a cesta básica.

§2º. A não edição de pautas que contenham os valores e informações a que alude este artigo configura infração funcional do responsável.

Obs.:

- Não obstante tratar-se de norma prevista na Constituição, faz-se imperioso alertar para a sua **inviabilidade técnica, por um lado**, por ser a **Administração Fazendária** integrada por diversos órgãos de distintos níveis de poder, **por outro, ser comum que mercadorias e serviços idênticos tenha cargas tributárias diferenciadas entre si, bastando, para tanto, lembrar-se das diferenciações existentes em relação ao ICMS;**
- A Constituição Federal determina que o consumidor seja informado sobre **os impostos** incidentes sobre mercadorias e serviços;
- **O projeto transcende a Constituição Federal**, pois esta cita **carga tributária**, que significa a porcentagem, correspondente aos tributos, do preço final dos produtos, seja mercadorias ou serviços (já excluídos os créditos a que o sujeito passivo tem direito),

Art. 21. O contribuinte será informado do valor cadastral dos bens imóveis e dos procedimentos de sua obtenção, para fins de ciência dos elementos utilizados na exigibilidade dos impostos que incidam sobre a propriedade imobiliária e a transmissão dos direitos a ela relativos.

Parágrafo único. Configura excesso de exação a avaliação administrativa do imóvel em valores manifestamente superiores aos de mercado, por ela respondendo solidariamente quem assinar o laudo e seu superior imediato, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Obs.:

- A expressão "**o contribuinte será informado...**" obriga a Administração a informar o contribuinte sobre o valor do imóvel, impondo a esta uma atitude que **deve ser motivada pelo interessado**, através da devida solicitação, pois o mesmo pode não ter interesse nesta informação naquele momento;
- Quanto ao Parágrafo Único, ressaltamos, novamente ao Legislador Originário que a atividade da Administração Tributária é **TOTALMENTE VINCULADA**, uma vez que se ocorrer tal hipótese, deve o contribuinte impugnar o lançamento ou discutir judicialmente..

Art. 22. O contribuinte tem direito de, na forma da lei, ser notificado da cobrança de tributo ou multa.

Parágrafo único. Além do disposto **no art. 42 desta Lei**, a notificação deverá indicar as impugnações cabíveis, o prazo para sua interposição, o órgão competente para julgamento o valor cobrado e seu respectivo cálculo, e, de maneira destacada, o não condicionamento da defesa a qualquer desembolso prévio.

Art. 23. O órgão no qual tramita o processo administrativo tributário determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou efetivação de diligências.

§1º. A intimação deverá conter:

I – a identificação do intimado e o nome do órgão ou entidade administrativa;

II – a finalidade da intimação;

III – a data, hora e local de comparecimento;

IV – informação sobre a necessidade de comparecimento pessoal ou possibilidade de se fazer representar;

V – informação sobre a possibilidade de continuidade do processo independentemente de seu comparecimento;

VI – a indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§2º. A intimação observará a antecedência mínima de 5 (cinco) dias úteis quanto à data de comparecimento.

§3º. A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou por outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§4º. No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§5º. As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais.

§6º. O comparecimento do contribuinte supre a falta ou a irregularidade da intimação.

Obs.:

- O prazo indicado no § 2º **torna impossível a realização de diligências que resultem em flagrante a delitos tributários**, como o contrabando e o descaminho, falta de utilização de documento fiscal, falta de inscrição de segurado à Previdência Social, etc. ....;
- **A maioria das diligências realizadas pelo Fisco exigem atuação, solução e providências imediatas, sendo que este dispositivo beneficiará somente os maus contribuintes;**
- O dispositivo determina que "**apenas na hipótese de "interessados indeterminados"** a intimação se dê por meio de publicação oficial, entretanto, cabe admitir essa modalidade também para os casos em que o "**interessado**" (**termo subjetivo**) não seja localizado no endereço por ele informado como de seu domicílio, **de forma a dar à Administração Tributária meios adequados ao exercício de suas funções.**

Art. 24. Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária.

Obs.:

- Neste dispositivo **não faz sentido** a necessidade de intimação para **todos os atos do processo**, pois existem atos processuais, como a revelia, que apesar de acarretar ao interessado a imposição de deveres, ônus ou sanções, não são objeto de intimação por parte da administração, já que a intimação anterior foi válida, acarretando, pela decorrência do não atendimento, a decretação da revelia, sendo esta, portanto, também válida;
- **Ressaltamos que a expressão " ... assim como os atos de outra natureza que produzam efeito na relação tributária." abarca todo o tipo de atos, já que todos os atos administrativos geram algum tipo de efeito na relação tributária**, sendo mais um termo que somente facilitará a protelação da cobrança e da atuação da Administração Tributária.

Art. 25. Sem prejuízo dos ônus da sucumbência, o contribuinte será reembolsado do custo das fianças e outras garantias da instância judicial, para a suspensão do crédito tributário, quando este for julgado improcedente.

Art. 26. A existência de **processo administrativo ou judicial pendente**, em matéria tributária, não impedirá o contribuinte de fruir de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros, nem de ter acesso a linhas oficiais de crédito e de participar de licitações.

Obs.:

- Os processos administrativo ou judicial pendentes já dão o direito a Certidão Negativa de Débito para o interessado, ressaltamos que a norma deve restringir-se às hipóteses em que o processo implique **suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário**, sob pena de **contrariar o disposto no § 3º do art. 195 da Constituição Federal**;
- A expressão "**PENDENTE**", por ser muito genérica, poderá acarretar benefícios aos maus

contribuintes, devendo esta expressão ter o seu alcance delimitado.

Art. 27. São assegurados, nos processos administrativo fiscal, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de deliberação.

**§1º. A segunda instância administrativa será organizada como colegiado, no qual terão assento, de forma paritária, representantes da administração e dos contribuintes.**

**§2º. O disposto neste artigo não se aplica ao processo administrativo de consulta nem ao relativo a perdimento de bens.**

Obs.:

- Esclarecemos que **o Duplo Grau de deliberação já existe, sendo que a segunda instância é organizada em Conselho de Recursos..**

Art. 28. A autuação do contribuinte depende da análise de sua defesa prévia, apresentada em 5 (cinco) dias a contar da intimação.

**Parágrafo único. A não-apresentação de defesa prévia não impede o prosseguimento do processo, mas não implica confissão quanto à matéria de fato.**

Obs.:

- A inovação sugerida **PROTELA** os efeitos da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, já que instaura a defesa prévia nas autuações, **diminuindo a celeridade da Administração Tributária, podendo, inclusive, levar o mau contribuinte a esquivar-se da responsabilidade de sua obrigação, através, por exemplo, de uma mudança de domicílio** ;
- Ao considerar-se o **"duplo grau de deliberação"** e **todas as instâncias** existentes na esfera judicial, **a instituição dessa instância prévia** é, no **mínimo, exorbitante**, por **ultrapassar o limite da razoabilidade, não se vislumbrando nenhum ganho efetivo para o contribuinte**;
- **A Administração Tributária tem a sua atividade totalmente vinculada**, portanto, quando o servidor verifica a infração a lei **deve de imediato realizar a autuação, sob pena de Responsabilidade Funcional**;
- Ressaltamos que este procedimento **acarretará mais um penoso encargo para a Administração Tributária**, cujos **recursos são notoriamente escassos**, além de, **em casos extremos**, poder implicar a **decadência do crédito tributário**;
- Esclarecemos, **novamente**, que **o interessado poderá impugnar** a autuação sofrida, tanto na esfera administrativa como na judicial, e que **para os excessos cometidos existe, inclusive, a previsão de ilícito Penal**.

Art. 29. O crédito tributário do contribuinte, assim reconhecido em decisão administrativa definitiva ou sentença judicial transitada em julgado, poderá, por opção sua, ser compensado com débitos relativos à mesma Fazenda Pública.

**Parágrafo único.** Ao crédito tributário do contribuinte, objeto da compensação a que se refere o *caput* deste artigo, aplicam-se os mesmos índices de correção monetária incidentes sobre os débitos fiscais, contados desde o pagamento indevido, bem como juros contados da decisão definitiva que o reconheceu.

Obs.:

- A expressão "correção monetária" não se faz necessária em uma economia desindexada, como a do País;
- Por outro lado, a fluência dos juros a partir da decisão definitiva que haja reconhecido o crédito **prejudica o contribuinte**, se **comparado com as normas atualmente em vigor**, que, em regra, adota como termo inicial da contagem dos juros a data do pagamento indevido ou a

maior.

Art. 30. Na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do seu montante integral, o valor respectivo será aplicado, por ordem do Juízo, em conta remunerada segundo, no mínimo, os índices de atualização e rentabilidade aplicáveis à caderneta de poupança.

#### CAPÍTULO IV

##### DAS CONSULTAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Art. 31. Os contribuintes e as entidades que os representam poderão formular consultas à Administração Fazendária acerca da vigência, da interpretação e da aplicação da legislação tributária, observado o seguinte:

I – as consultas deverão ser respondidas por escrito no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma única vez, por igual período, fundamentadamente, sob pena de responsabilização funcional;

II – a pendência da resposta impede a autuação por fato que seja objeto da consulta;

III – a ausência de resposta no prazo previsto no inciso I implicará aceitação, pela Administração Fazendária, da interpretação e do tratamento normativo dado pelo contribuinte à hipótese objeto da consulta.

Parágrafo único. A Administração Fazendária é administrativa e civilmente responsável por dano que a conduta de acordo com a resposta à consulta imponha ao contribuinte.

Obs.:

- Ressaltamos que é **Princípio do Direito Tributário** que **equívocos da Administração Tributária não podem resultar em desoneração do tributo devido**, nesse sentido, a solução adequada para a situação é aquela dada pelo art. 100 do Código Tributário Nacional, quando a **desoneração alcança**, tão somente, os encargos legais relativos a multa e juros. Portanto, não se justificam as normas constantes do inciso III e parágrafo único do art. 31, **por privilegiarem o indivíduo, em detrimento da coletividade**;
- Para conferir celeridade e motivação às respostas elaboradas pela Administração Tributária, as consultas não podem se imotivadas, nem impedir a autuação, muito menos implicar em aceitação tácita da tese do contribuinte. Não concordando com a resposta o contribuinte poderá discutir judicialmente a interpretação da administração tributária.

Art. 32. Os contribuintes têm direito à igualdade entre as soluções a consultas relativas a uma mesma matéria, fundadas em idêntica norma jurídica.

§1º. A diversidade de tratamento administrativo-normativo a hipóteses idênticas permite ao contribuinte a adoção do entendimento que lhe seja mais favorável.

§2º. As respostas às consultas serão publicadas na íntegra no jornal oficial ou periódico que o substitua.

Obs.:

- **Para maior comodidade do contribuinte**, as respostas poderiam ser respondidas por meios tecnologicamente **mais avançados**, como a Internet, diminuindo-se assim os seus custos.

Art. 33. Os princípios que regem o procedimento previsto para a discussão do lançamento tributário são aplicáveis, no que couber, ao direito de consulta do contribuinte.

Obs.:

- Este Artigo tem a sua **aplicação limitada** ao § 2º do Artigo 27.

#### CAPÍTULO V

##### DOS DEVERES DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

Art. 34. A Administração Fazendária, no desempenho de suas atribuições, pautará sua atuação de forma a impor o menor ônus possível aos contribuintes, assim no procedimento e no processo administrativo, como no processo judicial.

Obs.:

- A **imprecisão e a subjetividade** da norma poderá **colocar em risco as legítimas** pretensões da Administração Tributária, pois permitirá ao contribuinte **protelar**, ou mesmo evitar, o prosseguimento dos procedimentos e processos, bastando, para tanto, **discutir, administrativa e judicialmente**, o que representa **"o menor ônus possível"**

Art. 35. A utilização de técnicas presuntivas depende de publicação, com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, das orientações a serem seguidas e de sua base normativa, para conhecimento do sujeito passivo a fim de que este possa, se for o caso, impugnar sua aplicação.

**Parágrafo único. Os indícios, presunções, ficções e equiparações legais não poderão ser instituídos para desvincular a pretensão ao tributo da ocorrência do fato gerador, como definido na Constituição Federal e na lei complementar.**

Obs.:

- A exigência de que as **"técnicas presuntivas"** somente entrem em vigor trinta dias após a edição de norma regulamentadora, para que o contribuinte possa, se for o caso, impugnar sua aplicação", cria, na prática, mais uma dentre as diversas instâncias de reclamações e recursos colocadas à disposição do contribuinte, aumentando as possibilidades de medidas protelatórias, sem em nada contribuir para uma relação fisco-contribuinte mais adequada e equilibrada.

Art. 36. O parcelamento do débito tributário implica novação, fazendo com que o contribuinte retorne, a este título, ao pleno estado de adimplência, inclusive para fins de obtenção de certidões negativas de débitos fiscais.

**Parágrafo único.** A Administração Fazendária não poderá recusar a expedição de certidões negativas, nem condicionar sua expedição, à prestação de garantias, quando não exigidas na concessão do parcelamento, salvo na hipótese de inobservância do pagamento nos respectivos prazos.

Obs.:

- **Isoladamente não há problemas com este artigo**, mas **associado ao Parágrafo único do Artigo 17 do presente projeto**, que resulta na nulidade da Confissão de Dívida Fiscal - CDF, em casos de Parcelamento Tributário (NOVAÇÃO) o contribuinte poderá regularizar a sua situação fiscal, e em seguida voltar a condição de inadimplência tributária, obtendo, neste interstício, a Certidão Negativa de Débito - CND, beneficiando-se de um brecha legal;
- Ressaltamos que, com a Confissão de Dívida Fiscal - CDF para o posterior parcelamento, a contestação do Crédito Tributário somente poderá ocorrer no Poder Judiciário, agilizando-se a devida Cobrança Tributária.

Art. 37. É vedado à Administração Fazendária, sob pena de responsabilidade funcional de seu agente:

- I – recusar, em razão da existência de débitos tributários pendentes, autorização para o contribuinte imprimir documentos fiscais necessários ao desempenho de suas atividades;
- II – induzir, por qualquer meio, a auto-denúncia ou a confissão do contribuinte, por meio de artifícios ou prevailecimento da boa-fé, temor ou ignorância;

OBS:

- Estes dois incisos acima invertem a lógica do que acontece no atual mundo em que vivemos. Afirmamos isto pois é de conhecimento de todos a **EXTREMA RIGIDEZ** imposta pelos países ditos **de Primeiro Mundo**, a exemplo dos **Estados Unidos da América** que possuem uma **EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA** muito mais desenvolvida se comparada ao Brasil. Em nosso País busca-se cada vez mais a liberalização das relações entre o Fisco e os contribuintes, sobrepondo-se os interesses individuais aos coletivos.

III – bloquear, suspender ou cancelar inscrição do contribuinte, sem a observância dos princípios do contraditório e da prévia e ampla defesa;



Obs.:

- **Já existe** a previsão de ampla defesa e do contraditório nestes procedimentos administrativos, inclusive assegurados pela **Constituição Federal**.

IV – reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecutorios de seus interesses, documentos, livros e mercadorias apreendidos dos contribuintes, nos casos previstos em lei;

Obs.:

- A expressão "**além do tempo estritamente necessário**" é **mais uma norma de elevado grau de SUBJETIVIDADE**, em **nada acrescentado de positivo para as partes envolvidas**;

V – fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo se com autorização judicial na hipótese de justo receio de resistência ao ato fiscalizatório; e

Obs.:

- **A exigência de autorização judicial para que a autoridade fiscal se faça acompanhar de força policial na realização de diligências, eleva**, sem nenhum motivo plausível, a **INSEGURANÇA NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE FISCALIZADORA**, principalmente em situações de risco iminente;
- Ressalte-se que a legislação vigente já contempla mecanismos que garantem os direitos do contribuinte, **penalizando com rigor os casos de desvios de poder e finalidade** praticados por agentes públicos.

VI – divulgar, em órgão de comunicação social, o nome de contribuintes em débito.

OBS:

- Já existe a proteção ao sigilo fiscal no Artigo 198 do Código Tributário Nacional.

**Parágrafo único. O direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos contribuintes restringe-se aos tributos de competência da pessoa política que realizar a fiscalização.**

Obs.:

- Este dispositivo **somente beneficiará os maus contribuintes**, pois o mesmo estimula a recusa do contribuinte em apresentar determinados documentos que podem comprovar a existência de débito com os Cofres Públicos (Sociedade Brasileira) ou até mesmo o Ilícito Penal Tributário;
- Haverá inclusive a possibilidade do contribuinte possuir **VÁRIAS CONTABILIDADES**, apresentando a cada um dos Fiscos; Federal, Estadual, Distrital ou Municipal; Livros e Comprovantes Contábeis **PREPARADOS** para diminuir as suas Obrigações Tributárias.

Art. 38. O agente da Administração Fazendária não poderá deixar de receber requerimentos ou comunicações apresentados para protocolo nas repartições fazendárias, sob pena de responsabilização funcional.

Obs.:

- Lembramos ao Legislador que o Agente da Administração Tributária é um cidadão que serve ao público, submetido a Códigos de Ética e Regimentos Internos que já estipulam estes deveres, sob pena de **Responsabilidade Funcional**.

Art. 39. A Administração Fazendária obedecerá, dentre outros, aos princípios da justiça, legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Obs.:

- Este Princípios já existem na Constituição Federal e no Decreto Lei 200/67.

Art. 40. Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios, os de:

I – atuação conforme a lei e o Direito;

OBS:

- A atuação da Administração Tributária, **para evitar um caráter subjetivo**, deve seguir somente a **LEGISLAÇÃO**, para evitar-se o tratamento desigual entre os contribuintes;
- Ressaltamos que a **Jurisprudência e a Doutrina** não são matérias de perfeita aceitação nem entre o Poder Judiciário e os Juristas, quanto mais na Administração Tributária.

II – atendimento aos fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização de lei;

III – objetividade no atendimento do interesse jurídico, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V – divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

Obs.:

- **Inúmeros** são os atos administrativos praticados em um processo decorrente da relação entre o Fisco e o Contribuinte, sendo que a publicação oficial de todos eles torna-se totalmente inviável, acarretando somente mais morosidade.

VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII – indicação dos pressupostos e fundamentos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades necessárias, essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes;

IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos contribuintes;

Obs.:

- As expressões "**de formas simples**", "**suficientes**", "**adequado grau de certeza**" e "**segurança**" somente atribuem ao texto uma **QUALIDADE EXTREMAMENTE DESACONSELHÁVEL** em normas que tratam de Matéria Tributária. O "**SUBJETIVISMO**", que resultará na **PROTELAÇÃO** da cobrança tributária e na **OCORRÊNCIA DE TRATAMENTO DESIGUAL ENTRE IGUAIS**, somente beneficiará os **maus contribuintes**.

X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

Obs.:

- Este dispositivo somente busca a protelação, criando mais uma fase administrativa, da cobrança dos tributos, já que não estipula prazos processuais para apresentação de alegações finais.

XI – proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;  
XII – impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Obs.:

- Ressaltamos e concordamos com o ponto de vista do **Senhor Torquato Jardim** (05/04/2000), na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, constante nas respectivas **notas taquigráficas**, que em texto normativo sobre Matéria Tributária deve prevalecer a **LÓGICA** e o **OBJETIVISMO**, atributos estes não encontrados em vários pontos deste Artigo.

Art. 41. É obrigatória a emissão de decisão fundamentada, pela Administração Fazendária, nos processos, solicitações ou reclamações em matéria de sua competência, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, prorrogável, justificadamente, uma única vez e por igual período.

Obs.:

- Este dispositivo **não deixa claro** se o prazo é de cada instância, como é razoável supor;
- Caso haja necessidade de realizar diligência no processo, este prazo será muito curto.

Art. 42. Os atos administrativos da Administração Fazendária, sob pena de nulidade, serão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I – neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

Obs.:

- Texto muito **GENÉRICO** e **SUBJETIVO**, acarretando indevida **PROTELAÇÃO** na Cobrança Tributária.

III – decidam recursos administrativo-tributários;

IV – decorram de reexame de ofício;

**V – deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; ou**

Obs.:

- A aplicação de jurisprudências, laudos, propostas, etc., não é vinculante para a Administração Tributária. Os pareceres somente vinculam quando aprovados pela instância máxima do órgão.

VI – importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo-tributário.

§1º. A motivação há de ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Obs.:

- Falta clareza a este dispositivo.

**§2º. É permitida a utilização de meio mecânico para a reprodução de fundamentos da decisão, desde que haja identidade do tema e que não reste prejudicado direito ou garantia do interessado.**

§3º. A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

**Art. 43. A ação penal contra o contribuinte, pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, assim como a ação de quebra de sigilo, só poderão ser propostas após o encerramento do processo administrativo que comprove a irregularidade fiscal.**

**§1º. A tramitação do processo administrativo suspende a fluência do lapso prescricional penal.**

**§2º. O ajuizamento de ação de quebra de sigilo antes do encerramento do processo administrativo-tributário será admitido somente quando essencial à comprovação da irregularidade fiscal em apuração.**

Obs.:

- O agente da Administração Pública, principalmente a Tributária, é obrigado a pautar a sua atuação pela vinculação à Lei, sendo assim este **DEVE** comunicar a ocorrência de Ilícito Penal Tributário assim que possuir a ciência do mesmo;
- **Em primeiro lugar**, não se sabe a que espécie de sigilo se refere a norma, fiscal, financeiro, de correspondência etc. Por outro lado, cabe mencionar que, **nas situações de fato**, a exceção será a regra. pois a regra é que **as informações decorrentes da quebra de sigilo sejam provas de irregularidade e, portanto, em matéria tributária, imprescindíveis para o lançamento, o qual, notoriamente, precede ao processo administrativo;**
- A dependência de autorização judicial para fins de quebra de sigilo bancário configura **SÉRIA RESTRIÇÃO À ATIVIDADE FISCALIZADORA DO ESTADO;**
- Existe a possibilidade do lapso temporal favorecer a **FUGA** do agente que praticou o Ilícito Penal Tributário;
- Impõe graves restrições na atuação do Ministério Público, pois o mesmo deve aplicar as medidas cabíveis assim que a Administração Tributária toma ciência do Ilícito e o comunica.

**Art. 44. O processo de execução fiscal somente pode ser ajuizado ou prosseguir contra quem figure expressamente na certidão da dívida ativa como sujeito passivo tributário.**

Obs.:

- Incentiva a proliferação de sócios fictícios (**LARANJAS**) em substituição aos sócios, de fato, que se **LOCUPLETAM**, através da **Sonegação Fiscal**.

**§1º. A execução fiscal em desacordo com o disposto no caput deste artigo admite indenização judicial por danos morais, materiais e à imagem.**

Obs.:

- Tentativa inócua de **ATERRORIZAR** os agentes públicos na sua atuação;
- Ressaltamos aos Legisladores que já existem meios judiciais para punir os maus agentes públicos.

**§2º. A substituição de certidão de dívida ativa após a oposição de embargos à execução implica sucumbência parcial incidente sobre o montante excluído ou reduzido da certidão anterior.**

Obs.:

- Revoga o perfeito entendimento existente no Artigo 203 do Código Tributário Nacional - CTN.

**Art. 45. É obrigatória a inscrição do crédito tributário na dívida ativa no prazo de até 30 (trinta) dias contados de sua constituição definitiva, sob pena de responsabilidade funcional pela omissão.**

**Art. 46. O termo de início de fiscalização deverá obrigatoriamente circunscrever precisamente seu objeto, vinculando a Administração Fazendária.**

Obs.:

- Infelizmente, o Agente da Administração Tributária não tem a antevisão das infringências praticadas pelo mau contribuinte;
- A precisa indicação, no Termo de Início da Fiscalização, do objeto da Fiscalização é, na prática,

**INVIÁVEL**, por ser comum que infrações sejam identificadas no decurso da ação fiscalizadora, portanto, a norma apenas **PRIVILEGIA O INFRATOR**.

Parágrafo único. Do termo a que alude o *caput* deverá constar o prazo máximo para a ultimate das diligências, que não poderá exceder a 90 (noventa) dias, prorrogável justificadamente uma única vez e por igual período.

Obs.:

- Esta previsão legal do tempo da atuação do Agente da Administração Tributária **PREJUDICA A AÇÃO FISCALIZADORA DO ESTADO**, pois não há como prever o tempo necessário para a realização de um trabalho eficiente e eficaz em uma empresa, **principalmente nas de grande porte**;
- Poderá levar a atuação da Ação Fiscalizadora do Estado apenas para as **empresas de médio e pequeno porte**, contrariando a lógica da Justiça Tributária.
- Além disso, o contribuinte poderá dificultar (protelar e demorar) a entrega de documentos e/ou respostas, solicitadas pela fiscalização, inviabilizando a fiscalização no prazo determinado pela legislação.
- Com esse prazo, não é possível realizar uma fiscalização, por exemplo, de Preços de Transferência (a DRF/SP especializada em assuntos internacionais leva hoje em média 2 anos), nem de cruzamento de dados de CPMF com IR, que exige rastreamento de cheques e numerosas diligências para se descobrir o verdadeiro dono do recurso financeiro movimentado.

## CAPÍTULO VI

### DA DEFESA DO CONTRIBUINTE

Art. 47. A defesa dos direitos e garantias dos contribuintes poderá ser exercida **administrativamente ou em juízo, individualmente ou a título coletivo**.

§1º. A defesa coletiva será exercida quando se tratar de:

- I – interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato;
- II – interesses ou direitos coletivos, assim entendidos, para efeitos desta Lei, os transindividuais, de natureza indivisível, de que seja titular grupo, categoria ou classe de pessoas ligadas entre si ou com a parte contrária por uma relação jurídica base;
- III – interesses ou direitos individuais homogêneos, assim entendidos os decorrentes de origem comum.

§2º. Para os fins do §1º deste artigo, são legitimados concorrentemente:

- I – o Ministério Público; e,
- II – as associações legalmente constituídas há pelo menos um ano e que incluam entre seus fins institucionais a defesa dos interesses, direitos e garantias protegidos por esta Lei, dispensada a autorização assemblear.

§3º. O requisito de pré-constituição a que se refere o §2º deste artigo pode ser dispensado pelo Juiz quando haja manifesto interesse social evidenciado pela dimensão ou característica do dano, ou pela relevância do bem jurídico a ser protegido.

§4º. Nas ações coletivas a que se refere este artigo não haverá adiantamento de custas, emolumentos, honorários periciais ou quaisquer outras despesas, nem condenação da associação autora, salvo comprovada má-fé, em honorários de advogados, custas e despesas processuais.

Obs.:

- Se todos os que recorrem ao Judiciário estão sujeitos a serem condenados ao pagamento dos honorários, das custas e das despesas processuais, por que não os maus contribuintes.
- A norma **ESTIMULA AS DEMANDAS JUDICIAIS COLETIVAS CONTRA A FAZENDA PÚBLICA**, ao **desonerar os litigantes** de diversos encargos exigíveis nas ações comuns;

- Tais demandas, **quando não expressamente autorizadas pelos respectivos contribuintes**, resultam, quando perdedoras, em **graves problemas**, tanto para a Administração Tributária como para os contribuintes, por conta da incidência de acréscimos legais e multas, de mora ou punitivas.

§5º. Em caso de litigância de má-fé, a associação autora e os diretores responsáveis pela propositura da ação serão solidariamente condenados em honorários advocatícios e ao décuplo das custas, sem prejuízo da responsabilidade por perdas e danos.

Art. 48. Para a defesa dos direitos e garantias protegidos por esta Lei são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela, observadas as normas do Código de Processo Civil e da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985.

#### CAPÍTULO VII

#### DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 49. O parágrafo único e seu inciso I, do art. 174 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966) passam a vigorar com a seguinte redação:

*"Art. 174*

*(...)*

*Parágrafo único. A fluência do lapso prescricional tributário interrompe-se:*

*I – pela decisão interlocutória do Juiz que ordena a citação (art. 8º, §2º, da Lei n.º 6.830/80); (...)."*

*" Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados a data da sua constituição definitiva.*

*" Parágrafo Único - A prescrição se interrompe:*

*I - pela citação pessoal feita ao devedor;*

*II - pelo protesto judicial;*

*III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;*

*IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.*

Art. 50. Ficam revogados:

I – o art. 193 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966);

*" Art. 193 - Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre."*

Obs.:

- É inadmissível que a Administração Pública beneficie o mau contribuinte em detrimento daquele que mantém em dia as suas obrigações tributárias.
- Este dispositivo privilegiará o mau contribuinte, favorecendo a concorrência desleal, desestimulando o contribuinte adimplente, na medida em que aquele que sonegou poderá oferecer preços menores dos seus produtos ou serviços.

II – o § 3º do art. 6º; o § 3º do art. 11 e os artigos 25, 26, 34 e 38 da Lei de Execuções Fiscais (Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980).

*" Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:*

...

*§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.*

*Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:*

...

*§ 3º - O juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exeqüente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.*

*Art.25 - Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.*

*Parágrafo Único - A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.*

*Art.26 - Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes.*

*Art.34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.*

*§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e demais encargos legais, na data da distribuição.*

*§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo juízo, em petição fundamentada.*

*§ 3º - Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.*

*Art.38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.*



*Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."*

Obs.:

- A revogação dos Artigos da Lei de Execução Fiscal nivela a Fazenda Pública ao patamar dos contribuintes, quando esta deveria gozar de prerrogativas que a diferenciassse , já que é **responsável pela defesa dos interesses de uma Coletividade, a Sociedade Brasileira;**
- Em conjunto, estas revogações **difícultarão sobremaneira a Execução da Dívida Ativa**, comprometendo ainda mais os Cofres Públicos, **preocupação de toda a Sociedade;**
- Cabe lembrar que a Dívida Ativa da União atinge no momento aproximadamente R\$ 270 bilhões de Reais (Receita Federal e INSS), assim a retirada destas garantias da Fazenda Pública agravará ainda mais esta situação, comprovando que no Brasil o maior negócio é "NÃO PAGAR IMPOSTO", como afirmou, sarcasticamente, o Senador Pedro Simon, perante a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado (05/04/20000.

Art. 51. O *caput* e o § 3º do art. 40 da Lei de Execuções Fiscais (Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980), passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 40. O Juiz suspenderá o curso da execução enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora e, nestes casos, o prazo de prescrição será de 5 (cinco) anos.

(...)

§3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução, observado o prazo do 'caput' deste artigo."

*"Art. 40 - O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.*

*§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.*

*§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1*

*(um) ano, sem que  
seja localizado o  
devedor ou  
encontrados bens  
penhoráveis, o juiz  
ordenará o  
arquivamento dos  
autos.*

*§ 3º - Encontrados  
que sejam, a  
qualquer tempo, o  
devedor ou os bens,  
serão desarquivados  
os autos para  
prosseguimento da  
execução."*

Obs.:

- Dispositivo que somente auxiliará o mau contribuinte (**SONEGADOR**), já que determina que nos casos em que o mau contribuinte não seja encontrado, em um lapso temporal de cinco anos corridos, este não poderá mais ser executado.

Art. 52. Esta Lei entrará em vigor 45 (quarenta e cinco) dias após a sua publicação.

Obs.:

- **Impossibilidade** total, devido ao curto período, das Administrações Tributárias se adaptarem às exigências contidas no presente projeto.

Art. 53. Revogam-se as disposições em contrário.

Obs.:

- O Legislador deveria dar o exemplo e seguir o que determina o Artigo onze do presente projeto.

Brasília, 06 de abril de 2000.

FENAFISCO - FENAFISP - ANFIP - UNAFISCO SINDICAL - FENAFIM - SINDTTEN  
- SINAIT